

مقدمة فى

أصول المحاسبة المالية

الجزء الثانى

دكتور

عبد الحى عبد الحى مرعى

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

دكتور

عطية عبد الحى عطية

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

دكتور

محمود السيد سليمان

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

٢٠٠١

الناشر

قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

مقدمة في :

أصول المحاسبة المالية

الجزء الثاني

دكتور

عبد الحى عبد الحى مرعى

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

دكتور

عطية عبد الحى عطية

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

دكتور

محمود السيد سليمان

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

٢٠٠١

الناشر

قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

حقوق التأليف محفوظة للمؤلف

يحظر أخراج هذا الكتاب أو أى جزء منه بأى صورة من
الصور سواء عن طريق التصوير أو النسخ أو التلخيص دون
إذن كتابي خاص من المؤلف .

شهادة الجائزة

قديم

نستكمل في هذا الجزء مؤلف المقدمة في أصول المحاسبة المالية - مقدمة في الأسس والمفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات . ذلك حيث يعرض هذا الجزء للنظام المحاسبي واليوميات والدفاتر للمساعدة ، ثم يعرض للمحاسبة في المنشآت الصناعية مركزاً على أوجه الخلاف بين المنشآت التجارية والمنشآت الصناعية وأخيراً يتعرض في باب الأول للمعالجة المحاسبية لتصحيح الأخطاء باختلاف أنواعها وسواء تم إكتشافها خلال الفترة المحاسبية أو في فترات محاسبية تالية .

ويعرض الباب الثاني من هذا المؤلف إلى الإجراءات المحاسبية المرتبطة بالجرد والتسويات الجردية ، حيث يبدأ بجرد وتسوية الأصول النقدية ثم يتقل إلى الأصول غير النقدية من المخزون بأنواعه المختلفة ، ويلي ذلك جرد الأصول طويلة الأجل ، ثم يلي ذلك جرد الأصول غير النقدية من الحقوق غير النقدية والأصول غير الملموسة .

ونسأل الله التوفيق والسداد ،،،

المؤلفون

الاسكندرية في ٢٠٠١/٢/١٢

الباب الأول
في النظام الحسابي
والحاسبة في المنشآت الصناعية
وتصحيح الأخطاء

مقدمة

نعرض فى هذا الباب للنظام المحاسى ونماذج لما قد يشتمل عليه من يوميات ودفاتر مساعدة لإمكانية تحقيق السرعة وتطبيق مبدأ تقسيم العمل فى صدد إجراءات الدورة المحاسبية بصفة عامة وتحقيق الضبط والرقابة التلقائية بصفة خاصة .

كما يعرض الباب أيضاً للمحاسبة فى المنشآت الصناعية فى صورة مبسطة ومختصرة تمكن للقارئ من التعرف على طبيعة النشاط الصناعى وما يتطلبه من إجراءات محاسبية إضافية .

وينتهى الباب بعرض الإجراءات المحاسبية المرتبطة بتصحيح الأخطاء باختلاف أنواعها ، وسواء تم اكتشافها خلال الفترة المحاسبية التى وقعت فيها أو فى فترة محاسبية تالية

الفصل الأول

في النظام المحاسبي

الدوائر واليوميات والمساعدة

١ - مقدمة :

تناولنا حتى الآن ميكانيكية الاجراءات المحاسبية المؤدية الى قياس نتائج نشاط المشروع على مدار الفترة المحاسبية وقياس مركزه المالي في نهايتها لأغراض توصيل المعلومات المفيدة في هذا الصدد الى من يهمهم أمر المشروع والتوقف على مدى نجاحه في تحقيق أهدافه . وقد كان تركيزنا على توصيل الفكرة في اطار مبسط من الاجراءات المتتابعة والمتصلة دون التعرض الى الهيكل العام للنظام المحاسبي الذي عادة ما يستخدم في هذه الأغراض . وعلى هذا الأساس كانت كل العمليات التي يقوم بها المشروع يتم إثباتها في دفتر واحد لليومية ، باعتباره سجل القيد الأولى ، ثم يتم ترحيلها لحسابات الأستاذ العام باعتباره الأداة الرئيسية لتبويب عمليات المشروع لأغراض تصنيفها إلى أصناف متجانسة .

هذا ولا يستقيم تركيز كل اجراءات تسجيل العمليات التي يقوم بها المشروع في دفتر واحد مع ظروف ومقتضيات الحياة العملية . فالمشروع الواحد قد يقوم بمئات ، إن لم يكن بآلاف العمليات المختلفة التي تتعلق بجوانب نشاطه المتعددة في يوم واحد ، الأمر الذي يجعل تسجيلها في دفتر واحد على حسب تسلسلها الزمني وبالترتيب يتطلب وقتاً طويلاً دون توفير الظروف الملائمة لتطبيق مبدأ التخصص وتقسيم العمل في هذا المجال . كما أن تبويب العمليات التي يقوم بها المشروع بالصورة التي أوضحناها في الفصول المتقدمة يؤدي الى إجمال وتجميع شديد للبيانات التي قد ترغب الإدارة في التوقف على مشتملاتها في صورة أكثر

تفصيلاً. ولذلك كله، عندما تعدد عمليات المشروع اليومية وتتوسع بدرجة ملحوظة فإن الأمر يقتضي الاستعانة بمجموعة من دفاتر القيد الأولى بدلاً من دفتر واحد، وبمجموعة من دفاتر الأستاذ بدلاً من دفتر واحد، يخصص كل منها لتسجيل مجموعة متجانسة من العمليات التي يكون لها طبيعة واحدة. وهذا لا يعني الاستغناء عن دفتر اليومية العامة السابق التمرس له والذي يتم فيه تسجيل جميع العمليات التي يقوم بها المشروع. بل أن كل ما في الأمر أن التسجيل في هذا الدفتر يكون في صورة اجمالية تجميعية للعمليات المتجانسة مع اظهار التفاصيل الخاصة بهذه العمليات في دفتر أو دفاتر مستقلة. كذلك الأمر فيما يتعلق بحسابات الأستاذ العام، فهي ما زالت تظهر ملخص اجمالي العمليات المتعلقة بكل حساب مع إظهار التفاصيل في دفاتر تخصص لهذا الغرض.

وسوف نتناول في هذا الفصل أهم الدفاتر المساعدة (في المنشآت التجارية) سواء كانت هذه الدفاتر تخصص لعمليات القيد الأولى أو لعمليات التويب. ويطلق على دفاتر القيد الأولى بخلاف دفتر اليومية العامة اليوميات المساعدة، ويطلق على دفاتر التويب بخلاف دفتر الأستاذ العام، دفاتر الأستاذ المساعدة.

٢ - دفتر يومية المبيعات :

يستخدم هذا الدفتر لاثبات عمليات البيع الأجلة (وفي بعض الأنظمة قد يستخدم لاثبات المبيعات التقدية أيضاً كما هو الحال في النظام المحاسبي الموحد في جمهورية مصر العربية). وهو لا يستخدم في العادة إلا إذا تعددت هذه العمليات بحيث تستوجب فصلها في دفتره غقل. ويختلف شكل الدفتر من مشروع الى آخر على حسب حجم المشروع وتعدد نوجه نشاطه وطبيعة عملياته. ويحتوي الدفتر في أبسط صورة على خانات توضح البيانات التي ترد في العادة في فواتير البيع. فهو يحتوي على خانة لتاريخ الفاتورة، وأخرى لاسم العميل، وثالثة لرقم الفاتورة، ورابعة للافادة بترحيل القيمة في حساب العميل المختص بدفتر الأستاذ، وخامسة لقيمة الفاتورة. وتمثل هذه الخانات الحد الأدنى الذي يجب أن يتوفر في يومية

المبيعات. ويمكن بعد ذلك أن تضاف الخانات التي تتلام مع احتياجات كل مشروع، فيمكن مثلاً أن تضاف، خانات تحليلية لكل صف من أصناف المبيعات إذا تعددت، ويمكن أن تضاف خانات أخرى لشروط البيع، وشروط التسليم، وما إلى ذلك.

ويمكن أن يتخذ دفتر يومية المبيعات الشكل المبسط التالي إتيافاً من قيد تسجيل المبيعات الأجلة، حيث يحمل حـ / العميل مدينياً بصفة دائمة مقابل جعل حـ / المبيعات دائناً.

دفتر يومية المبيعات

صفحة ١

التاريخ	اسم العميل	رقم الفاكورة	✓	المبلغ	المبيعات		
					صف ١	صف ٢	صف ٣
أول يناير	حمادة حسين	٨٤/٢٣		٥٢٢-	٤١٢-	-	١٢٠-
أول يناير	شركة البرودي للتجارة	٨٤/٢٤		٨٩١-	٢٠٠-	٦٩١-	
أول يناير	أبراهيم الأشقر	٨٤/٢٥		١٤٣-	٥٣-	٢٠-	٧٠-

ويتم إثبات المبيعات من البضاعة (دون الأصول الأخرى) في يومية المبيعات من واقع فواتير البيع يوماً بيوم وبالتفصيل. وكما سبق أن ذكرنا، فإن دفتر يومية المبيعات عادة ما يخصص لعمليات البيع الأجلة، عل أن تسجل العمليات النقدية في يومية المقبوضات الوارد شرحها فيما بعد. إلا أن هذا لا يمنع تسجيل كل عمليات البيع في دفتر يومية المبيعات سواء كانت هذه العمليات نقدية أو آجلة بتوسيط حسابات العملاء في كلتا الحالتين كما هو متبع في النظام المحاسبي الموحد في مصر مثلاً.

ويلاحظ أن يومية المبيعات يمكن أن تقتصر على الخانات الخمس الأولى الموضحة في النموذج السابق، وبذلك فهي تعرض تفاصيل الطرف المدين من قيد المبيعات الأجلة على اعتبار أن الطرف الدائن - وهو المبيعات - معروف تلقائياً في هذه الحالة. أما خانات المبيعات الموضحة في النموذج السابق فهي تمثل الحساب الدائن في قيد المبيعات الأجلة. وعلى هذا الأساس فإن كل قيد في يومية المبيعات يعني جعل حساب العميل مدينًا بالقيمة، ويستدعي ترحيل القيمة في الجانب المدين من حساب ذلك العميل يوماً بيوم وبالتفصيل أيضاً. أما الطرف الدائن فهو معروف ضمناً بأنه حساب المبيعات في كل القيود التي يتم إثباتها في يومية المبيعات. غير أن القيمة لا يتم ترحيلها للجانب الدائن من حساب المبيعات بصورة تفصيلية، حيث يمثل ذلك تكراراً لما ورد في يومية المبيعات ليس له ما يبرره، ويكفي في هذا الصدد بأن يتم ترحيل مجموع قيمة المبيعات على قتران دورية منتظمة من واقع مجموع خانة المبالغ (أو خانات الأصناف في حالة وجودها) إلى الجانب الدائن من حساب المبيعات (أو الجانب الدائن من حسابات الأصناف).

وتتلخص مزايا استخدام دفتر مستقل لتسجيل عمليات البيع (الأجل) في حالة تعددها في الآتي:

١ - الاقتصاد في استخدام الدفاتر والأدوات الكتابية حيث يتطلب كل قيد استخدام سطر واحد يثبت مديونية العميل المعين، دون الحاجة إلى شرح حيث توضح خانات الدفاتر ما يعتبر بديلاً كافياً في هذا الصدد. والمعروف بديهيًا أن الطرف الدائن - كل قيد هو حد/المبيعات.

٢ - إمكان إجراء عمليات الترحيل لحسابات العملاء بصورة سريعة وتفصيلية بحيث تصبح أرصدة هذه الحسابات ممثلة لمديونيات العملاء الفعلية بصفة يومية، مما يمكن من متابعة عمليات التحصيل وتساعد في رسم السياسة الائتمانية.

٣ - الاقتصاد في الزمن اللازم لترحيل لحساب المبيعات (أو حسابات المبيعات إذا تعددت الأصناف) بصورة تفصيلية ليس لها ما يبررها واد كفاءة بترحيل مجموع المبيعات على فترات دورية.

٤ - امكانية الاستفادة من تطبيق مبدأ تقسيم العمل في ادارة الحسابات بصورة أكثر مرونة.

هذا وتعتبر يومية المبيعات من اليوميات ذات الجانب الواحد حيث يدون فيها تفاصيل الجانب المدعين من القيد (كل عميل على حدة) ويمثل الدفتر في مسلة الجانب الدائن بصفة دائمة . ولذلك فهو يعتبر من الدفاتر الدائنة أيضاً.

٢- أ ب دفتر أستاذ العملاء، وحساب اجمالي العملاء :

عندما يستدعي تعدد عمليات البيع الأجل في المشروع ضرورة استخدام يومية مستقلة للمبيعات، فعادة ما يصاحب ذلك تعدد عملاء المشروع بحيث يستدعي الأمر تخصيص دفتر أستاذ مستقل لتوضيح تفاصيل حسابات العملاء . ويطلق على هذا الدفتر دفتر أستاذ العملاء، وهو من الدفاتر المساعدة.

ويخصص في هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات لكل عميل من العملاء، كل على حسب حجم معاملاته مع المشروع وتعددها . ويتم الترحيل الى هذا الدفتر من واقع يومية المبيعات، وعندما يتم ترحيل قيد معين توضح علامة (✓) في أختاة المخصصة لذلك في اليومية . والمفروض أن يتم الترحيل يومياً حتى يظهر أرصدة حسابات العملاء مديونياتهم الفعلية للمشروع حتى تاريخه . والواقع أن بعض الشركات تقوم بالترحيل لحسابات العملاء في أستاذ العملاء من واقع الفواتير كجزء من نظام الرقابة الداخلية على اجراءات القيد وترحيل المحاسبة، لتتمكن من اكتشاف لخطااء القيد في يومية المبيعات في الوقت المناسب .

ولا يختلف شكل حساب الأستاذ في دفتر أستاذ العملاء عن الأشكال

التقليدية المعروفة والتي سبق أن تعرضنا لاثنتين منها . ولو أنه يفضل في حسابات العملاء استخدام شكل الحساب ذا الرصيد المستمر، حتى يمكن التعرف على مقدار مديونية أي عميل في أي وقت بمجرد النظر الى حسابه في دفتر الأستاذ.

وإذا قام بالشروع بتسجيل عمليات البيع (الأجل) في يومية مستقلة للمبيعات، وخصص لحسابات العملاء دفتر أستاذ (مساعد) مستقل، فإن ذلك لا يعني إطلاقاً الاستغناء عن دفتر اليومية العامة والأستاذ العام في هذا الصدد. فكما سبق أن ذكرنا أن الترحيل لحساب المبيعات في الأستاذ العام لا يتم بصورة تفصيلية وإنما بصورة إجمالية على فترات متقاربة (عادة كل شهر). وإذا وجد حساب للمبيعات في الأستاذ العام (وهو الحساب الخاص بانطرف الدائن من قيد المبيعات) دون وجود حساب للعملاء (وهو الحساب الذي يمثل الطرف المدين من قيد المبيعات الأجلة) فإن ميزان مراجعة حسابات الأستاذ العام لن يتوازن في هذه الحالة. ولذلك، ولأغراض فرض الرقابة على الإجراءات المحاسبية أيضاً، يخصص حساباً في دفتر الأستاذ العام لإجمالي العملاء يطلق عليه «حساب إجمالي العملاء» أو «حساب مراقبة أستاذ العملاء». ويتم تجميع يومية المبيعات على فترات دورية (عادة ما تكون كل شهر) ويجري ترحيل هذا المجموع للجانب المدين من حساب إجمالي العملاء في الأستاذ العام. وبذلك يظهر في الأستاذ العام كل حسابات المبيعات وكل حسابات النتيجة. ولا بد أن يتطابق رصيد حساب إجمالي العملاء في الأستاذ العام مع مجموع الأرصدة المدينية للعملاء بعد خصص ما قد يكون شاذ منها ولا أرصنة دائنة في دفتر أستاذ العملاء^(١).

(١) نحن نتبع هنا ما يسمى بالطريقة الفرنسية في معالجة الدفاتر المساعدة والحسابات الإجمالية، ١٥-د شرحه في نهاية هذا الفصل.

ولتوضيح ما تقدم نفترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بعمليات البيع
الأجل التالية خلال شهر ابريل:

- ٣ / ٤: باع بضاعة لشركة عمر الأمير بمبلغ ٥٦٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢١.
٩ / ٤: باع بضاعة للسيد/ أحمد محمود بمبلغ ٤٧٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢٧.
٢٢ / ٤: باع بضاعة لشركة التحرير للتعمر بمبلغ ٧٣٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢٧.
٢٩ / ٤: باع بضاعة للسيد/ محرم نور الدين بمبلغ ٦٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٥١.
٣٠ / ٤: باع بضاعة لشركة عمر الأمير بمبلغ ٨٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٥٦.

ويتم إثبات هذه العمليات في يومية مبيعات شركة التجارة الحديثة كالآتي:

يومية المبيعات

ابريل				
٣	شركة عمر الأمير	٤/٢١	✓	٥٦٠ -
٩	السيد/ أحمد محمود	٤/٢٧	✓	٤٧٠ -
٢٢	شركة التحرير للتعمر	٤/٢٧	✓	٧٣٠ -
٢٩	السيد/ محرم نور الدين	٤/٥١	✓	٦٥٠ -
٣٠	شركة عمر الأمير	٤/٥٦	✓	٨٥٠ -

	مجموع			٣٢٦٠ -
				=====

وتظهر حسابات العملاء في دفتر أستاذ العملاء كالآتي (الأرصدة الموجودة في
الحسابات بتدريج أول ابريل اقترافية):

شركة عمر الأمير

٣٢٥٠ -				رصيد	أول ابريل
٣٨١٠ -	٥٦٠ -	٤/٢١		مبيعات بضاعة	٢
٤٦٦٠ -	٨٥٠ -	٤/٥٦		مبيعات بضاعة	٣٠

السيد/أحمد محمود

-				رصيد	أول ابريل
٤٧٠ -	٤٧٠ -	٤/٢٧		مبيعات بضاعة	٩

شركة التحرير للتنعيم

٥٠ -				رصيد	أول ابريل
٧٨٠ -	٧٣٠ -	٤/٢٧		مبيعات بضاعة	٢٢

السيد/مكرم نور الدين

-				رصيد	أول ابريل
٦٥٠ -	٦٥٠ -	٤/٥١		مبيعات بضاعة	٢٩

وفي نهاية الشهر يتم تجميع يومية المبيعات ويجري إثبات القيد التالي في د
اليومية العامة:

٣٢٦٠ من حـ/اجرتي العملاء
٣٢٦٠ الى حـ/المبيعات
مجموع المبيعات الآجلة عن شهر ابريل طبقاً لمجموع يومية المبيعات

ويرحل القيد السابق لحسابي اجمالي العملاء والمبيعات في دفتر الأستاذ العام كالآتي:

ح/اجمالي العملاء

أول ابريل	رصيد			
٣٠	الى ح/ المبيعات	٣٢٦٠		٣٣٠٠ -
				٦٥٦٠ -

ح/المبيعات

أول ابريل	رصيد (مفترض)			
٣٠	من ح/ اجمالي العملاء	٣٢٦٠		٣٣٥٠٠
				٣٥٧٦٠

هذا ويلاحظ أن الرصيد المدين لحساب اجمالي العملاء في أول ابريل يساوي مجموع الأرصدة المدينة للحسابات الفردية للعملاء في ذلك التاريخ (٣٣٠٠ + ٥٠ = ٣٣٥٠)، كما أن رصيد الحساب الاجمالي في ٣٠/٤ يساوي أيضاً مجموع أرصدة الحسابات الفردية في ذلك التاريخ (٤٧٠ + ٤٦٦٠ = ٥١٣٠). هذا بالضرورة لأن مجموع ما جعلت به الحسابات الفردية للعملاء مدينة خلال الشهر جعل بها الحساب الاجمالي مدينة في نهايته. ولذلك يطلق على حساب اجمالي العملاء في الأستاذ العام وحساب مراقبة أستاذ العملاء في بعض الأحيان. وتكون الرقابة أكثر فعالية لو تم الترحيل للحسابات الفردية للعملاء من واقع الفواتير.

٢ - ب - مردودات ومسموحات المبيعات:

لا تعني كثرة وتعدد عمليات البيع التي يفرم بها المشروع بالضرورة أن تتعدد عمليات رد البضاعة بمعرفة العملاء أو كثرة طلبات التخفيض في السعر، ولذلك فإن عمليات مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات يتم اثباتها في دفتر اليومية العامة، وترحل الى الحسابات الفرعية للعملاء في أستاذ العملاء من واقع اشعارات الاضافة التي ترسلها المنشأة لهم في هذا الصدد. أما الترحيل لحساب

اجمالي العملاء وحساب مردودات المبيعات (أو مسموحات المبيعات) فيتم من واقع القيد في اليومية العامة. وبالرغم من ذلك فإنه إذا تعددت العمليات الخاصة بمردودات ومسموحات المبيعات فإنه يمكن تخصيص يومية مساعدة مستقلة لها، على غرار يومية المبيعات، وترحل العمليات التي يتم إثباتها في هذه اليومية الى الجانب الدائن من الحسابات الفردية للعملاء في أستاذ العملاء. ثم تجمع اليومية على فترات دورية (شهرية مثلاً) ويجري بالمجموع قيد في اليومية العامة بحمل حساب مردودات المبيعات (أو مسموحات المبيعات أو كلاهما) مدينأً وحساب اجمالي العملاء دائناً. ويرحل القيد للحسابات المذكورة في الأستاذ العام.

٢ - جـ - ميزان مراجعة أستاذ العملاء على رصيد اجمالي العملاء :

غالباً ما تقوم المنشآت التي تخصص دفترأً مستقلاً لحسابات العملاء باعداد ميزان مراجعة على فترات دورية، غالباً ما تكون شهرية بأرصدة حسابات العملاء. ولما كانت هذه الأرصدة مدينه بطبيعتها فإنها تظهر كلها (في العادة) في الجانب المدين من الميزان، فإذا وضع مقابل رصيد حساب اجمالي العملاء في الجانب الدائن بصفة صورية (لأن الرصيد مدين بطبيعته) فإن الميزان يجب أن يتوازن في هذه الحالة، فإذا لم يتوازن فإن ذلك يعني وجود خطأ ما يجب البحث عنه وتصحيحه. ويظهر ميزان مراجعة أستاذ العملاء لمثالنا المبسط الوارد في البند ٢ - أ كالآتي :

اسم العميل	دائن	مدين
شركة عمر الأمير		٤٦٦٠
اليد / أحمد محمود		٤٧٠
شركة التحرير للتنعيم		٧٨٠
اليد / محرم نور الدين		٦٥٠
مقابل اجمالي العملاء	٥٦٠	
	<hr/>	<hr/>
للمجموع	٦٥٦٠	٦٥٦٠
	<hr/>	<hr/>

والواقع أن ميزان مراجعة أستاذ العملاء لا يزيد عن كونه كشف بأوحدة حسابات العملاء في تاريخ معين، ولذلك، بالإضافة الى استخدامه كأداة لاكتشاف الأخطاء على فترات دورية، فهو يفيد الإدارة في التوقف على حركة التحصيل بمقارنة الموازين للفترات التالية.

٣- دفتر يومية المشتريات وأستاذ للموردين :

يخصص دفتر يومية المشتريات في العادة لاثبات عمليات الشراء الأجلة التي تقوم بها المنشأة اذا تعددت هذه العمليات بحيث يصبح من الضروري تخصيص دفتر مستقل لها. وبالرغم من أن الدفتر يخصص في أغلب الأحوال للمشتريات الأجلة، دون التقديرات التي تظهر في يومية المدفوعات، كما سيرد شرحها، إلا أنه يستخدم في بعض الأحيان لاثبات عمليات الشراء الأجلة والتقديرات معاً كما هو الوضع في النظام المحاسبي الموحد في مصر. ويخصص الدفتر لمشتريات البضائع فقط (أو المواد الأولية في حالة المنشآت الصناعية) دون المشتريات من الأنواع الأخرى من الأصول كالأراضي والآلات، والتي يندرجها في اليومية العامة.

وعلى عكس الوضع في يومية المبيعات، فإن يومية المشتريات تظهر تفاصيل الطرف الدائن من قيد المشتريات الأجلة، والذي يكون في العادة أحد حسابات الموردين. أما الطرف المدين من القيد فيكون معروفاً بالبلدية أنه حساب المشتريات في كل الأحوال (إلا إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر فيكون الطرف المدين من القيد، ككل الأحوال هو حساب مخزون البضائع). وعلى نفس نمط دفتر يومية المبيعات، فإن يومية المشتريات يجب أن يتوافر فيها حداً أدنى من الخانات، عادة ما تشتق من قيد المشتريات الأجلة حيث يظهر الدفتر تفاصيل الطرف الدائن من القيد (كل مورد على حدة)، ثم زيادتها بعد هذا الحد الأدنى بما يتفق وطبيعة نشاط المنشأة وتعدد أصناف مشترياتها. وفيما يلي نموذج مبسط لصيغة من يومية المشتريات حيث تمثل الخانات الست الأولى منها الحد الأدنى الواجب توافره. وتعتبر يومية المشتريات من اليوميات المدينة ذات الجانب الواحد (المشتريات دائماً مدينة).

دفتر يومية المشتريات

التاريخ	اسم المورد	رقم المستد	✓	شروط السداد	المبلغ	المشتريات	
						صف ٢١	صف ٥٣
١٠/٢١	شعراوي مزيد	١/٢١		٢٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم	٨٩٠ -	٥٢٠ -	٣٧٠ -
١١/٢٣	السيد مندور	١/٢٣		صافي ٦٠ يوم	٥٤٠ -	١١٠ -	٤٣٠ -
١١/٧١	أحمد أبو سمعة	١/٧١		٣٠، ٥٪ ١	٢٨٠ -		٢٨٠ -

ويتم القيد في الدفتر من واقع فاتورة المورد وصورة اذن الاستلام (استلام البضاعة بمعرفة المشتري) يوماً بيوم وبالتفصيل. ثم ترحل القيود الواردة في الدفتر الى الحسابات الفردية للموردين التي يخصص لها عادة في هذه الحالة استناداً مستقلاً يسمى استاذ الموردين، حيث يعمل حساب كل مورد دائناً بقيمة البضاعة الواردة منه. وعندما يتم ترحيل قيد معين من يومية المشتريات للحساب الخاص به في استاذ الموردين توضع علامة (✓) في الحانة المخصصة لذلك لتوضح اتمام عملية الترحيل.

وعلى فترات دورية معينة يتم تجميع خانة المبلغ في دفتر المشتريات عن فترة محددة. ويجري ترحيل المجموع لحساب المشتريات (أو مخزون البضائع) في الاستاذ العام حيث يجعل به مدبناً مقابل جعل حساب اجمالي الموردين في الاستاذ العام أيضاً دائناً بالقيمة بقيد واحد في اليومية العامة. ولا تختلف الاجراءات في هذا الشأن عما سبق عرضه بصدد يومية المبيعات واستاذ العملاء.

ولتوضيح ذلك نفرض أن شركة أبو فروة التجارية قامت بعمليات الشراء الآجل التالية خلال شهر مارس:

٣ / ٣: اشترت بضاعة من سمير عبد الوهاب بمبلغ ٥٣٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم.

شركة حسونة

١١٠ -				رصيد	أول مارس
٤٨٠ -	٢٧٠ -			مشتريات	٣/١٥
١٢١٠ -	٧٣٠ -			مشتريات	٣/٣٠

هريلي عبد الحميد

-				رصيد	أول مارس
٨٨٠ -	٨٨٠ -			مشتريات	٣/٢١

السيد انسحاي

٤٢٠ -				رصيد	أول مارس
٧٦٠ -	٣٤٠ -			مشتريات	٣/٢٧

ثم تجمع يومية المشتريات في نهاية الشهر لتحديد اجمالي مشتريات الشهر
الأجلة ويتم اجراء القيد التالي في اليومية العامة:

٢٨٥٠ من ح/المشتريات (أو ح/مخزون البضائع)

٧٨٣٥ الى ح/اجمالي الموردين

إثبات مجموع مشتريات الشهر الأجلة طبقاً ليومية المشتريات.

وبترحيل القيد السابق لحسابات الأستاذ العام تظهر كالآتي:

ح/اجمالي الموردين

١١٠٠ -				رصيد	أول مارس
٣٩٥٠ -	٢٨٥٠			من ح/المشتريات	٣/٣١

ح/ المشتريات

٤٢٥٠٠			رصيد (افتراضي)	أول مارس
٤٥٣٥٠	٢٨٥٠		لى ح/ الموردین	٣/٣١

ويتحقق عن استخدام يومية مساعدة للمشتريات وأستاذ مساعد للموردين نفس المزايا التي تتحقق عن استخدام يومية المبيعات الآجلة وأستاذ العملاء. ويتم اعداد ميزان مراجعة لأستاذ الموردين على فترات دورية التحقق من أن مجموع الأرصدة الدائنة لحسابات الموردين تتساوى مع الرصيد الدائن لحساب إجمالي الموردين في الأستاذ العام.

٣ - أ - مزدودات ومسموحات المشتريات .

إذا تعددت عمليات رد البضاعة للموردين أو الحصول منهم على تخفيضات في السعر، فإن المنشأة قد ترغب في تخصيص دفتر يومية لمردودات ومسموحات المشتريات. أما إذا لم تخصص للمردودات والمسموحات دفتر مستقل فيتم اثبات العمليات الخاصة بها في اليومية العامة وترحل لحسابات الموردين من واقع اشعارات الخصم التي ترسلها لهم المنشأة (أو إشعارات الاضافة التي ترد منهم للمنشأة أو كلاهما) وترحل لحساب إجمالي الموردين وحسابات المردودات والمسموحات (و ح/ مخزون البضائع) في الأستاذ العام من واقع القيد في اليومية العامة. ويمكن أن يتخذ دفتر يومية مردودات ومسموحات المشتريات في حالة استخدامه - الشكل الآتي:

التاريخ	اسم المورد	المستند	✓	اليان	مبلغ	مردودات	مسموحات
٥ فبراير	شعراوي فريد			تلفيات نقل	٦٥ -		٦٥ -
١٢	هويلي الأشقر			اختلاف المواصفات	٢٣٠ -	٢٣٠ -	
٢٥	سعيد زكريا			بضاعة تالفة	٥٤٠ -	٥٤٠ -	
٢٨	المجموع عن الشهر				٣٢٥٠ -	١٧٥٠ -	١٥٠٠ -

ويراعى أن حسابات الموردين القدرية تجعل مدينة في أستاذ الموردين بالمردودات والمسموحات يوماً بيوم من واقع القيود في يومية المردودات والمسموحات ثم تجمع خانات المبالغ في نهاية الفترة المقررة (شهر مثلاً) ويجري بها القيد التالي في اليومية العامة:

٣٢٥٠	من ح./ اجمالي الموردين
	إلى مذكورين:
١٧٥٠	ح./ مردودات المشتريات
١٥٠٠	ح./ مسموحات المشتريات لو ح./ غزون البضات
	إثبات مردودات ومسموحات المشتريات عن الشهر
	من واقع مجموع يومية المردودات والمسموحات.

ويرحل القيد السابق للحسابات للذكورة في الأستاذ العام.

٤ - يومية أوراق القبض:

يخصص هذا الدفتر لانبات أوراق التجارية من كميالات وندات أذنة والتي تحصل عليها المنشأة من عملاتها سداداً لمستحقاتها قبلهم. ويوضع الدفتر البيانات الخاصة بالورقة التجارية من حيث النوع، واسم الساحب، واسم المستفيد، وتاريخ الاستحقاق، وقيمة الورقة، وكيفية تصرف المنشأة فيها.

وفيما يلي نموذج مبسط ليومية أوراق القبض:

دفتر يومية أوراق القبض

التاريخ	نوع الورقة	اسم الساحب	المسحوب عليه أو محرر السند	اسم المستفيد	مقدم الورقة	تاريخ الاستحقاق	البلغ	ملاحظات
٨٥/١٠/١	سند أفني	-	ياسر	مخلاتا	ياسر	٨٥/١٢/١	٥٠٠	أرسل للحصول
٨٥/١٠/٥	كميالة	عمود	طارق	مخلاتا	عمود	٨٥/١١/١	٥٠٠	خصمت في البنك
		مجموع	نهاية	الشهر			٥٦٠٠	

ويجمل حـ/مقدم الورقة في أستاذ العملاء دائماً عند إثبات الحصول على الورقة في يومية أوراق القبض، ثم تجمع اليومية في نهاية الفترة المقررة ويجري إثبات القيد الآتي في اليومية العامة:

٥٦٠٠ من حـ/أوراق القبض
٥٦٠٠ إلى حـ/إجمالي العملاء
إثبات أوراق القبض المقدمة من العملاء عن الشهر طبقاً لمجموع
يومية أوراق القبض عن الشهر

ويرحل القيد السابق للجانب المدين من حـ/أوراق القبض بالأستاذ العام والجانب الدائن من حـ/إجمالي العملاء بنفس الدفتر.

ويتنصر استخدام دفتر يومية أوراق القبض على إثبات أوراق القبض الواردة للمنشأة. أما عمليات التصرف في السوقة بعد ذلك أو تحصيلها فيتم إثباتها في الدفاتر المختصة لذلك. فرفض الورقة، أو عدم تحصيلها أو تحويلها للتبر أو إرسالها للبنك للحصول فهي عمليات يتم إثباتها عادة في اليومية العامة. أما عمليات تحصيل أوراق القبض أو خصمها لدى البنك فيتم إثباتها عادة في يومية المقبوضات التقديرية كما سيرد شرحه فيما بعد.

الموحد

٥ - يومية أوراق الدفع :

يخصص هذا الدفتر لإثبات الأوراق التجارية التي تحررها المنشأة أو تقبلها لأمر الغير من دائنها سداداً لمستحقاتهم قبلها . ويخصص الدفتر عادة لإثبات الكمبيالات والسندات الأذنية الصادرة للموردين سداداً لمستحقاتهم قبل المنشأة . ويوضح الدفتر بيانات أوراق الدفع الصادرة من حيث النوع ، والمستفيد ، وتاريخ الاستحقاق ، والقيمة . وفيما يلي نموذج مبسط ليومية أوراق الدفع .

دفتر يومية أوراق الدفع

التاريخ	نوع الورقة	اسم صاحب	المحسوب عليه	المستفيد	تاريخ الاستحقاق	المبلغ	ملاحظات
٨٥/١٠/١	كمبيالة	علاء	محلاتنا	علاء	٨٥/١٢/٣١	٦٠٠ -	
٨٥/١٠/٧	سند إئني	عبد الرحيم	محلاتنا	عبد الستار	٨٥/١٢/١٥	٥٠٠ -	
		مجموع	نهاية	الشهر		٣٦٠٠	

ويجعل حساب الساحب مدينياً في أستاذ الموردين عند إثبات ورقة الدفع في يومية أوراق الدفع بقيمة الورقة المسحوبة على المنشأة ، ثم تجمع يومية أوراق الدفع في نهاية الفترة المقررة ويجري إثبات القيد التالي في دفتر اليومية العامة بالمجموع عن الفترة :

٣٦٠٠ من حـ/ اجمالي الموردين
 ٣٦٠٠ الى حـ/ أوراق الدفع
 إثبات لأوراق الدفع الصادرة للموردين عن الشهر
 طبقاً لمجموع يومية أوراق الدفع .

ويرحل القيد السابق للجانب المدين من حـ/ اجمالي الموردين في الأستاذ العام مقابل جعل حـ/ أوراق الدفع دائناً في نفس الدفتر .

ويقتصر دفتر يومية أوراق الدفع على إثبات إصدار الأوراق دون العمليات التالية والمتعلقة بالتصرف فيها بعد ذلك فإذا تم سداد الورقة في تاريخ الاستحقاق ، فإن ذلك يتم إثباته في يومية المدفوعات النقدية . أما العمليات المرتبة على التوقف عن السداد في تاريخ الاستحقاق فعادة ما يتم إثباتها في دفتر اليومية العامة .

٦ - دفتر يومية المقبوضات :

يخصص هذا الدفتر لإثبات العمليات النقدية التي يترتب عليها متحصلات ، أي زيادة رصيد النقدية لدى المنشأة ، وسواء كانت هذه المتحصلات في صورة نقدية مباشرة (نقد) أو في صورة نقدية غير مباشرة (شيكات مثلاً) . ويثبت في هذا الدفتر كل العمليات التي يكون الطرف المدين فيها هو ح/ النقدية . ولعل أهم هذه العمليات هي المتحصلات من المبيعات النقدية والمتحصلات من العملاء . وبالرغم من أن الطرف المدين الذي يتم إثباته في يومية المقبوضات يكون هو ح/ النقدية بصفة دائمة ، كما هو الحال في يومية المشتريات حيث يكون الطرف المدين دائماً هو حساب المشتريات (أو حساب المخزون) ، فإن دفتر يومية المقبوضات يكون له جانبان أحدهما مدين والآخر دائن . ذلك لأن النقدية في الجانب المدين يمكن أن تكون في صورة سائلة مباشرة تودع في خزانة المنشأة أو تكون في صورة شيكات تودع في البنوك ، هذا بالإضافة إلى أن قيد المتحصلات من العملاء قد يترتب عليه جمل حساب الخصم النقدي المسموح به مدينياً جزئياً ، وحساب النقدية مدينياً بالجزء الباقي . وعلى هذا الأساس عادة ما يخصص في الجانب المدين من دفتر يومية المقبوضات خانة للصندوق (أو الخزينة) ، وخانة للبنك (أو البنوك) وخانة للخصم النقدي المسموح به . ويحتوي الجانب الدائن من الدفتر على خانات للحسابات التي تمثل الطرف الدائن من قيد للمتحصلات النقدية (سواء نقداً أو بشيكات) وعادة ما تخصص خانة لكل حساب من الحسابات التي تمثل مصدراً رئيسياً للمتحصلات بصفة متكررة مثل المبيعات النقدية ، أو العملاء ، وأوراق القبض أحياناً . أما الحسابات غير المتكررة فتوضع كلها في خانة واحدة للمتحصلات المتنوعة . مثل المتحصلات من بيع الأصول الثابتة ، أو من تعريضات

التأمين، أو الفوائد الدائنة، وما شابه ذلك من العمليات غير المتكررة. وسنعرض أولاً نموذجاً بسيطاً لدقتر يومية المقبوضات ثم نتناول كل من جانبيه بقليل من الشرح، ونوضح كيفية الإثبات فيه عن طريق مثال بسيط.

ونوضح فيما يلي الهدف من كل خانة من خانات النموذج (الموضح في الصفحة التالية):

أ - التاريخ: ويدون فيها تاريخ العملية أو تاريخ إثباتها في دقتر يومية المقبوضات والذي يجب أن يتفق مع نفس تاريخ إتمام العملية.

ب - المستند: ويدون فيها رقم المستند المبرر لاجراء القيد.

ج - البيان: ويوضح فيها في العادة الطرف الدائن من قيد المقبوضات.

د - الحسابات المدينة وتكون من أربعة خانات كالآتي:

١ - التقدي: وتستخدم هذه الخانة في كل قيد من القيود حيث تمثل مجموع ما تجمل حسابات التقدي (الصندوق والبنك أو البنوك) مدينة به في كل قيد من قيود المقبوضات.

٢ - الصندوق (أو الخزينة) ويدون فيها المبالغ التي تحصل نقداً في خزينة أو صندوق المشاة - وهي خانة فرعية للخانة السابقة.

٣ - البنك (أو البنوك) ويدون فيها المبالغ التي تحصل عن طريق شيكات - وهي الخانة الفرعية الثانية لخانة التقدي - ولا بد أن يتساوى مجموع خانات الصندوق والبنك مع خانة التقدي.

٤ - الخصم المسموح به: ويدون فيها ما يكتبه العملاء من خصم نقدي مقابل السداد المبكر لأرصدة حساباتهم.

هـ - المجموع: وهذه الخانة يظهر فيها مجموع الطرف المدين (بحساباته الأربعة) والذي يجب أن يتساوى مع مجموع الجانب الدائن، ذلك لكل عملية على حدة وكذلك لمجموع العمليات عن فترة معينة.

و - الحسابات الدائنة وتكون من أربعة خانات كالآتي:

١ - المبيعات : ويدون فيها المبيعات النقدية .

٢ - العملاء : ويدون فيها تسديدات العملاء من أرضة حساباتهم بما فيها الخصم التقدي المسوح به ويرحل منها يوماً لحسابات العملاء بأستاذ العملاء .

٣ - أوراق القبض : ويدون فيها ما يتم تحصيله من أوراق القبض .

٤ - الحسابات المتنوعة : ويدون فيها المبالغ المحصلة من حسابات بخلاف الحسابات الثلاثة السابقة وتخصص بجوارها خانة لرقم الحساب لتسهيل اجراءات الترحيل وتحليل هذه الحسابات ، واجراء القيد الشهري للخصم يومية المقبوضات : وحتى تزداد الصورة وضوحاً فإن القيود الواردة في النموذج السابق لو تم تسجيلها في اليومية العامة بدلاً من يومية المقبوضات لظهرت كالآتي :

القيد الأول :

٥٠٠٠٠ من حـ/التقديـة - (حـ/البنك)

٥٠٠٠٠ الـ حـ/رأس المال

إثبات تحصيل رأس المال بشيك عل البنك بتاريخ ١/١

وقد تم إثبات هذا القيد في يومية المقبوضات في سطر واحد حيث جعل حـ/التقديـة - حـ/فرعي البنك مدينياً بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ، وجعل حـ/رأس المال في الحسابات الدائنة في خانة الحسابات المتنوعة دائناً بالقيمة .

القيد الثاني :

٢٥٠٠ من حـ/التقديـة - (حـ/الصندوق)

٢٥٠٠ الـ حـ/المبيعات

إثبات للمبيعات النقدية بتاريخ ١/٥

وقد تم إثبات هذا القيد في سطر واحد في يومية المقبوضات حيث جعل حـ/التقديـة - حـ/فرعي الصندوق مدينياً بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه مقابل جعل حـ/المبيعات في الحسابات الدائنة دائناً بالقيمة .

القيد الثالث :

من مذكورين :	
حـ/التقديـة - (حـ/الصندوق)	٧٨٤
حـ/الحصـم التقديـة المسموح به	١٦
الى حـ/العـلاء	٨٠٠
إثبات المحصل نقداً من العميل مسعود ومنحه الحصص التقديـة.	

وقد تم إثبات هذا القيد أيضاً في سطر واحد في دفتر يومية المقبوضات حيث تجعل حـ/التقديـة - حـ/فرعي الصندوق مدیناً بـ ٧٨٤ جنيه، وجعل حـ/الحصـم المسموح به مدیناً بـ ١٦ جنيه، مقابل جعل حـ/العـلاء في الجانب الخاص بالحسابات الدائنة دائناً بـ ٨٠٠ جنيه.

وتم إثبات المحصلات التقديـة أو شيكات بصورة تفصيلية وعلى أساس يومي في يومية المقبوضات على غط ما أوضحنا بعاليه، ثم يتم تجميع اليومية على مدار فترات زمنية متفق عليها (شهر مثلاً) ويتم إجراء قيد ملخص العمليات التي سجلت فيها في دفتر اليومية العامة كالآتي :

من مذكورين :	
حـ/التقديـة	٩٧٥٠٠
٣٦٢٠٠ الصندوق	
٦٦٣٠٠ البنك	
حـ/الحصـم المسموح به	١٢٠٠
الى مذكورين :	
حـ/المبيعات	١٣٢٠٠
حـ/اجـالي العـلاء	١٧٣٠٠
حـ/أوراق القبض	١٥٠٠٠
حـ/ولـس المال	٥٠٠٠٠
حـ/الفوائد الدائنة	٢٠٥٠
حـ/أنـعاب وعمولات	١١٥٠
إثبات ملخص عمليات المحصلات التقديـة عن شهر	
بتأثير طبقاً لمجموع يومية المقبوضات	

ويتم ترحيل هذا القيد شهرياً (أو على فترات دورية أخرى متفق عليها) الى الحسابات الخاصة به في دفتر الأستاذ العام (لاحظ أننا افترضنا أن تحليل الحسابات للفترة من رأس المال ٥٠٠٠٠ جنيه، فرائد دائنة ٢٠٥٠ جنيه، أتعاب وعمولات ١١٥٠ جنيه).

هذا ولأن الخدمات المصرفية في العصر الحديث قد أدت في الواقع الى أن معظم للمعاملات التجارية تتم بشيكات، بالإضافة الى ما تضمنه عملية الاحتفاظ بالتقديرة لدى البنك بدلاً من الاحتفاظ بها في خزائن المنشأة من أمان وضمان ووقاية ضد السرقة والاختلاس، فعادة ما يحتفظ في الخزينة بمبالغ محدودة تكفي لتغطية الاحتياجات اليومية من مصروفات ثروة وخلافة، على أن تردع للمحصلات التقديرية بالصندوق فيما زاد عن هذه الاحتياجات بالبنك. ويتم ذلك يومياً حتى يتحقق الهدف المرغوب تحقيقه. والواقع أن هذه العملية تؤدي الى جعل حساب البنك - وهو أحد الحسابين الفرعيين للتقديرة - مدتيماً بما يودع فيه من تقديرة سائلة، وحساب الصندوق - وهو الحساب الفرعي الثاني من حساب التقديرة - دائناً، أي أن مجموع التقديرة في البنك والصندوق لن يتأثر بهذه العملية. ويطلق على هذه العملية عملية حركة تقديرة من الصندوق للبنك (أو بالعكس كما سيرد في يومية المدفوعات). ويفضل أن تسجل هذه العملية في دفتر المقبوضات عن طريق الخصم والاضافة، أي بالطرح من خانة الصندوق والاضافة في خانة البنك، وأن تتأثر باقي خانة يومية المقبوضات.

ولنفترض على سبيل الايضاح أن شركة الضحى التجارية قد قامت بالعمليات التالية من بين عملياتها عن شهر سبتمبر

١ / ٩ - بلغت المحصلات من العميل عبد الجواد ٣٥٠٠ جنيه نقداً. ٢٣٤٠ جنيه بشيكات، وبلغ الخصم التقديري المسموح به للعميل على هذه المحصلات ٦٠ جنيه.

٧ / ٩ - بلغت المبيعات التقديرية للعميل عبد التواب ٢٢٣٠ جنيه حصلت نقداً.

١٥ / ٩ - بلغت محصلات الفوائد الدائنة ٢١٠٠ جنيه بشيك.

٩/١٨ - تم ايداع مبلغ ٦٠٠٠ جنيه من التغطية المرجوة بالصندوق في حساب الشركة بالبنك.

٩/٢٧ - بلغت التحصيلات من بيع آلة قديمة ٤٥٠٠ جنيه، منها ٢٠٠٠ جنيه نقداً والباقي شيك.

٩/٢٩ - بلغت المبيعات النقدية ٤٣٠٠ جنيه، حصل منها نقد ١٣٠٠ جنيه والباقي شيك.

٩/٣٠ - ورد شيك من العميل مسعود بمبلغ ٢٢٤٠ جنيه سداداً لرصيد حسابه البالغ ٢٣٦٥ جنيه، ويمثل الفرق خصم نقدي، كما حصل ٣١٠ جنيه من أوراق القبض بالصندوق.

وهذا المبلغ المحدود من العمليات يظهر دفتر يومية المفبوضات عن شهر سبتمبر كما هو موضح بالصفحة التالية.

ثم يتم اجراء الفيد الآتي في دفتر اليومية العامة في ٩/٣٠ :

من مذكورين:	
حـ/التغطية:	٣١٤١٠
٧١٣٠ بالصندوق	
٢٤٢٨٠ بالبنك	
حـ/الحصم للسجوع	٨٥
الى مذكورين:	
حـ/المبيعات	٧٠٣٠
حـ/اجمالي العملاء	١٢٠٤٥
حـ/أوراق القبض	٣١٠٠
حـ/القرئند الدائنة	٢١٠٠
حـ/الآلة للباعة	٦٥٠٠
إتبات ملخص التحصيلات النقدية عن شهر سبتمبر	

ويلاحظ أن القيد الشهري للمخص اليومية المقبوضات يتطلب تحليل مجموع خانة الحسابات المتنوعة للتعرف على الحسابات الدائنة فيها بالتفصيل. ففي المثال السابق مثلاً يبلغ مجموع خانة المبالغ التحصلية من الحسابات المتنوعة ٨٦٠٠ جنيه. ولا يمكن إجراء القيد الشهري في اليومية العامة لاثبات ملخص عمليات التحصيلات قمنا بتحليل هذا المبلغ إلى مصادره: ٢١٠٠ جنيه فوائد دائنة ٦٥٠٠ جنيه الآلة المبيعة. وتسهيل عملية تحليل خانة الحسابات المتنوعة إلى الحسابات المكونة لها في كل شهر تم إضافة خانة لرقم الحساب. وعند التعرف على رقم الحساب والنظر إلى دليل الحسابات يمكن تحديد الحساب الذي يعمل دائناً بالقيمة الواردة في خانة المبالغ.

٧ - دفتر يومية المدفوعات :

يخصص هذا الدفتر لاثبات العمليات التي يكون الطرف الدائن فيها بصفة كلية أو بصفة جزئية هو حساب التقدي. ويثبت بالدفتر كل العمليات التي يترتب عليها انقاص رصيد التقدي، وسواء كانت هذه التقدي بالصندوق (الحزنية) أو بالبنك (أو البنوك). ولعل أهم هذه العمليات هي المدفوعات التقدي للمشتريات التقدي والمدفوعات للجوردين عن المشتريات الآجلة والمدفوعات لسداد أوراق الدفع، هذا بالإضافة طبعاً إلى المدفوعات لسداد عناصر المصروفات المختلفة، والمدفوعات المتنوعة.

ولدفتر يومية المدفوعات، جانبان أحدهما مدين والآخر دائن ويحتوي الجانب المدين على الحسابات التي تحمل مدينة بالمدفوعات التقدي، حيث تخصص لكل حساب منها خانة إذا كانت عملياته مع التقدي متكررة بدرجة كافية. أما إذا لم تكن العمليات متكررة، فإن الحساب يحمل مدينة في خانة الحسابات المتنوعة. ويحتوي الجانب الدائن على حساب التقدي بفرعية، الصندوق والبنك، كما تخصص خانة في هذا الجانب للخصم التقدي المكتسب.

وكما هو الحال في دفتر يومية المقبوضات، فإن مجموع خانات الدفتر في نهاية كل شهر (أو أي فترة زمنية أخرى متفق عليها) يستخدم لإجراء القيد الشهري

للخصص المدفوعات خلال الشهر بدقتر اليومية العامة ويتكون الطرف المدين من القيد الشهري من مجموع حسابات الجانِب المدين، ويتكون الطرف الدائن من مجموع خاتمي التقدية ومجموع خاتمة الخصم المكتسب.

وسوف نوضح نموذج يومية المدفوعات وكيفية استخدامها عن طريق المثال المبسط التالي:

قامت شركة التجارة الحديثة بالعمليات الآتية من بين عمليات شهر سبتمبر:

١/ ٩: اشترت بضاعة بمبلغ ٥٦٠٠ جنيه وسددت بمبلغ ٢١٠٠ جنيه بشيك والباقي على الحساب.

٧/ ٩: سددت حساب شركة التوريدات الحديثة البالغ ٧٣٦٥ جنيه بشيك بمبلغ ٧٢٠٠ جنيه والباقي خصم مكتسب.

١٣/ ٩: سددت لأوراق دفع بمبلغ ١٥٠٠ جنيه نقداً من الصندوق.

١٦/ ٩: سددت الأجور عن النصف الأول من الشهر بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه نقداً من الصندوق.

١٩/ ٩: اشترت بضاعة نقداً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه، سدد من الصندوق ٢٠٠٠ جنيه والباقي بشيك.

٢٢/ ٩: سددت مصروفات دعاية وإعلان بمبلغ ٥٠٠ جنيه بشيك.

٢٧/ ٩: سددت حساب شركة سعدون التجارية البالغ ٤٢٠٠ جنيه بمبلغ ٤١٦٠ جنيه، منها ١١٦٠ جنيه من الصندوق و ٣٠٠٠ جنيه بشيك والباقي خصم مكتسب.

٣٠/ ٩: سددت مرتبات المدينين بشيكات على البنك بمبلغ ١٦٠٠ جنيه وسددت أجور العمال عن النصف الثاني من الشهر والبالغ قدرها ٣٢٠٠ جنيه من الصندوق.

هذا ويراعى أن المشتريات التقدية فقط هي التي تسجل في يومية المدفوعات

أما المشتريات الأجلة فتسجل في يومية المشتريات. ويلزم لأجراء قيد الملخص الشهري (أو الدوري) ليومية المدفوعات ضرورة تحليل خاتمة المصروفات في الجانب المدين لتحديد حسابات المصروفات التي تجعل مدينة في الأستاذ العام، والمبالغ التي يجعل كل حساب منها مدينةً بها ونفس الوضع ينطبق على خاتمة الحسابات المتروكة. وتظهر العمليات السابقة في يومية المدفوعات على الوجه التالي:

دفتر بومیه المدفوعات

مقسم	الطبعة		بالمتوسط	الاجمعي		حسابات مدينة				الميزان	التاريخ
	بالمتوسط	بالريك		رلم	المبلغ	رلم	المبلغ	مصرفات	الوراق		
١٦٥	٧٢٠٠	٧٢٠٠	-	٧٣٦٥	-	-	-	-	-	٧٣٦٥	٩/٧
١٥٠٠	-	١٥٠٠	-	١٥٠٠	-	-	-	١٥٠٠	-	-	٩/١٣
٣٦٠٠	-	٣٦٠٠	-	٣٦٠٠	-	٣٦	٣٦٠٠	-	-	-	٩/١٦
٤٥٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	-	٤٥٠٠	-	-	-	-	-	٤٥٠٠	٩/١٩
٥٠٠	٥٠٠	-	-	٥٠٠	-	٣٩	٥٠٠	-	-	-	٩/٢٣
٤٠	٤١٦٠	٣٠٠٠	١١٦٠	٤٢٠٠	-	-	-	-	٤٢٠٠	-	٩/٢٧
٣٢٠٠	-	٣٢٠٠	-	٣٢٠٠	-	٣١	٣٢٠٠	-	-	-	٩/٣٠
١٦٠٠	١٦٠٠	-	-	١٦٠٠	-	٣٢	١٦٠٠	-	-	-	
٢٠٥	٧٨٣١٠	١٦٩٠٠	١٦٤٦٠	٧٨٥٦٥	-	-	٨٩٠٠	١٥٠٠	١١٥٦٥	٦٦٠٠	جميع الشهر

ويظهر بعد الملخص الشهري ليومية المدفوعات في اليومية العامة للمثال عل

الوجه الاتي

من مذكورين .		
حـ/ المشتريات (أو حـ/ المخزون)	٦٦٠٠	
حـ/ أجمالي للموردين .	١١٥٦٥	
حـ/ لورق الدفع	١٥٠٠	
حـ/ الأجر (٣٦٠٠ + ٣٢٠٠)	٦٨٠٠	
حـ/ المرتبات	١٦٠٠	
حـ/ الدعاية والإعلان	٥٠٠	
الى مذكورين :		
حـ/ النقدية	٢٨٣٦٠	
بالمستحق ١١٤٦٠		
بالبك ١٦٩٠٠		
حـ/ الخصم للكسب	٢٠٥	
إثبات ملخص المدفوعات النقدية من شهر سبتمبر		

ويتم الترحيل يومياً من خاتمة الموردين لحسابات الموردين الفردية في دفتر استاذ الموردين . أما القيد الشهري فيرحل للحسابات المذكورة فيه في دفتر الاستاذ العام .

٨ - ملخص اليومية والدفاتر المساعدة والحسابات الاجالية :

من استعراضنا لاجراءات المعالجة المحاسبية لعمليات المشروع في البنود السابقة نجد أن هذه العمليات - بالإضافة الى كونها تتعلق بحسابات الأصول والخصوم والارادات والمصروفات - تنقسم الى قسمين : الأول يمكن أن نطلق عليه العمليات الاجلة ، وهي تتمثل في الغالب في عمليات الشراء والبيع بالاجل ، والثانية يمكن أن نطلق عليها العمليات النقدية ، وهي التي يترتب عليها زيادة أو نقص رصيد النقدية لدى المشروع . ويتم هذه العمليات النقدية والاجلة على مدار الفترة المحاسبية ، ومن ثم يلزم تحليلها وإثباتها في دفاتر اليومية وتسويها في دفاتر الاستاذ على مدار الفترة . وبالإضافة الى ذلك فإن هناك بعض العمليات المحاسبية

التي يلزم اجراؤها وإثباتها وتبويبها في نهاية الفترة المحاسبية، وهي العمليات التي أطلقنا عليها عمليات تسوية الحسابات.

وإذا تعددت عمليات المشروع اليومية فإنه يصبح من الصعب، أن لم يكن من المستحيل، الاعتماد التام على دفتر اليومية العامة لتسجيل كل هذه العمليات كما أن دفتر الأستاذ العام، لكي يعطي البيانات المرجوة بالصورة التفصيلية المطلوبة يصبح حجمه فوق ما يمكن تصوره لامكان الاستخدام الميسر. ولذلك يلجأ المشروع الى اليوميات المساعدة ودفاتر الأستاذ المساعدة، لتوفير امكانية تقسيم العمل، والاقتصاد في التكلفة والزمن، وتوفير التفاصيل المطلوبة بالصورة المرجوة في الوقت المناسب.

وتسجل العمليات الآجلة في المشروعات التجارية في يوميي المشتريات والمبيعات، حيث يسجل في الأولى عمليات الشراء الآجلة يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات الموردين الفردية في دفتر أستاذ يخصص لحسابات الموردين ويسجل في الثانية عمليات البيع الآجل يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات العملاء في أستاذ العملاء. وبالإضافة الى هاتين اليوميتين الأساسيتين يمكن للمشروع أن يستخدم يومية مساعدة لمردودات ومسموحات المشتريات وأخرى لمردودات ومسموحات المبيعات إذا تعددت العمليات الخاصة بها، ويسجل في الأولى العمليات المتعلقة بمردودات ومسموحات المشتريات يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات الموردين في أستاذ الموردين، ويسجل في الثانية مردودات ومسموحات المبيعات يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات العملاء في أستاذ العملاء. وإذا تعددت عمليات المشروع المتعلقة بالأوراق التجارية فإنه يمكن أيضاً أن يخصص يومية مساعدة لأوراق القبض أو يومية مساعدة لأوراق الدفع أو كلتاهما وتخصص كل هذه اليوميات الستة لثبات العمليات الآجلة. ومن هذه اليوميات الستة ثلاثة مدونة بطبيعتها، وتوضح الطرف المتأثر من القيد، وثلاث دائنة بطبيعتها وتوضح الطرف المتدين من القيد. واليوميات المدونة هي المشتريات، مردودات ومسموحات المبيعات، وأوراق القبض. ويكو، الطرف الدائن من القيد في يومية المشتريات هو أحد حسابات الموردين في أستاذ الموردين ويكون الطرف

الدائن من القيد في يومية مردودات ومسموحات المبيعات هو أحد حسابات العملاء، كما يكون الطرف الدائن من القيد في يومية أوراق القبض هو حساب مقدم الورقة في أستاذ العملاء.

أما اليوميات الدائنة بطبيعتها فهي: المبيعات، مردودات ومسموحات المشتريات، وأوراق الدفع، ويكون الطرف المدين من القيد في يومية المبيعات هو أحد حسابات العملاء، ويكون الطرف المدين من القيد في يومية مردودات ومسموحات المشتريات هو أحد حسابات الموردين في أستاذ الموردين، كما يكون الطرف المدين من القيد في يومية أوراق الدفع هو حساب الساحب في أستاذ الموردين.

وتسجل العمليات النقدية التي يقوم بها المشروع في يوميي المقبوضات والمدفوعات، ولكل من هاتين اليوميين جانبان، أحدهما مدين والآخر دائن. ففي يومية المقبوضات تكون حسابات النقدية والحصم المسموح به مدينة وتكون حسابات المبيعات النقدية والعملاء وأوراق القبض والحسابات الأخرى المتنوعة دائنة. ويرحل من هذه اليومية يوماً بيوم وبالتفصيل حسابات العملاء بأستاذ العملاء. وفي يومية المدفوعات تكون حسابات الموردين والمشتريات النقدية وأوراق الدفع وحسابات المصروفات المختلفة والحسابات المتنوعة الأخرى مدينة وتكون حسابات النقدية والحصم المكتسب دائنة. ويرحل من هذه اليومية يوماً بيوم وبالتفصيل حسابات الموردين في أستاذ الموردين.

ولا يعني ما تقدم الاستثناء عن دفتر اليومية العامة، ولكن كل ما في الأمر أن استخدامه يكون محددًا لأغراض معينة أهمها الآتي:

١ - تسجيل المخصصات الدورية (الشهرية) لليوميات المساعدة لأغراض ترحيلها في الأستاذ العام.

٢ - تسجيل العملية التي لا يمكن تسجيلها في اليوميات المساعدة المخصصة لأغراض معينة. مثال ذلك تسجيل مردودات ومسموحات المشتريات في حالة علم تخصيص يومية مساعدة لها، تسجيل عمليات الشراء الأجل للأصول الثابتة والبيع

الآجل لها، تسجل العمليات المتعلقة بالتوقف عن سداد الأوراق التجارية وما إلى ذلك.

٣- تسجيل العمليات المتعلقة بتسوية الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية.

٤- تسجيل قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحسابات الختامية في نهاية الفترة المحاسبية.

٥- تسجيل قيود تصحيح الأخطاء.

ولا يعني أيضاً استخدام أستاذ العملاء وآخر للموردين، إمكانية الاستغناء عن الأستاذ العام في هذا الصدد. فبالإضافة إلى البيانات التفصيلية الواردة في هذين الدفترين فإن الأستاذ العام يظهر حسابات العملاء في صورة إجمالية في حساب إجمالي العملاء وكذلك حسابات الموردين في حساب إجمالي الموردين. وكما سبق أن ذكرنا فإن إجمالي العملاء وإجمالي الموردين يعتبر من الأدوات الهامة في المساعدة على اكتشاف الأخطاء، كما أن كل من الحاسبين يعتبر تقريراً مختصراً في صورة إجمالية عن موقف المعاملات مع كل من العملاء والموردين.

ومن واقع ما تقدم يظهر نموذج حساب إجمالي الموردين ونموذج حساب إجمالي العملاء البيانات في صورة إجمالية في دفتر الأستاذ على الوجه الموضح في كل منهما فيما يلي:

من ح/ التقفية - الملخص الدوري ليومية المقبوضات	xxxx	رصيد أول الفترة = مجموع أرصدة العملاء بأستاذ العملاء أول الفترة	xxxx
من ح/ الخصم المسموح به - الملخص الدوري ليومية المقبوضات	xxxxx	الى ح/ المبيعات - الملخص الدوري لمجموع يومية المبيعات الآجلة	xxxx
من ح/ مردودات المبيعات - الملخص الدوري ليومية مردودات ومسموحات المبيعات، أو اليومية العامة	xxxxx	الى ح/ لورواق القبض - الأورواق المرفوضة الى لورواق القبض برسم التحصيل، أو برسم التأمين - المرفوضة	xxxxx
من ح/ مسموحات المبيعات - كالقيد السابق.	xxxxx	الى ح/ التقفية - الملخص الدوري ليومية المدفوعات بأورواق القبض السابق خصمها بالبنك، والسدد فيحتها للبنك، وبمصاريف البروتستر والمصاريف القضائية	xxxxx
من ح/ لورواق القبض - الملخص الدوري ليومية لورواق القبض، أو اليومية العامة	xxxxx	الى ح/ المحزون اليه - في حالة رفض لورواق القبض للحالة للغير - يومية عامة	xxxxx
من ح/ مخصص الديون المشكوك فيها - بالديون المعلومة - يومية عامة.	xxxxx	الى ح/ الفواتر الدائنة - فواتر تجديد لورواق القبض والفواتر المحسوبة على أرصدة العملاء وتسوية الفواتر الدائنة المستحقة - يومية عامة	xxxxx
رصيد آخر الفترة = مجموع أرصدة العملاء بأستاذ العملاء آخر الفترة	xxxxx		xxxxx

له

ح/ اجمالي الموردين

منه

رصيد أول الفترة =	XXXX	ال ح/ الضريبة - الملخص	XXXX
مجموع أرصدة الموردين باستاذ الموردين أول الفترة.		الدوري ليومية المدفوعات.	
من ح/ المشتريات - الملخص	XXXX	الى ح/ الخصم للكتب -	XXXX
الدوري لمجموع يومية للمشتريات الأجلة.		الملخص الدوري ليومية المدفوعات.	
من ح/ أوراق الدفع - أوراق مرفوضة - يومية عامة.	XXX	الى ح/ مردودات المشتريات - الملخص الدوري ليومية مردودات.	XXXX
من ح/ مصاريف قضائية - التوقف عن السداد في	XXXX	ومسوحات المشتريات، أو اليومية العامة.	XXXX
أوراق الدفع، يومية عامة.		الى ح/ مسوحات المشتريات - كالقيد السابق.	XXXX
من ح/ فوائد ملجئة	XXXX	الى / أوراق الدفع - الملخص الدوري لمجموع	
- فوائد تجديد أوراق الدفع والفوائد المحسوبة على		يومية أوراق الدفع، أو اليومية العامة.	
أرصدة الموردين وتسوية الفوائد الملجئة		الى ح/ أوراق القبض -	XXX
المستحقة - يومية عامة.		الأوراق المحولة لموردين، يومية عامة.	
		الى ح/ الخصم - في حالة إفلاس المشروع.	XXX
		رصيد آخر الفترة =	
		مجموع أرصدة الموردين باستاذ الموردين آخر.	XXXX
	XXXX		XXXX

٩ - النظام المحاسبي والقيود المزدوج واليوميات والدفاتر المساعدة:

سبق أن ذكرنا أن الإجراءات المحاسبية تقوم على مبدأ القيد المزدوج، الذي يتضمن أن لكل عملية من العمليات طرفان متساويان في القيمة أحدهما مدین والأخر دائن، مهما تعددت الحسابات في أي من الطرفين أو كليهما. وعلى هذا الأسس قُسمت الحسابات إلى حسابات مدنية بطبيعتها وأخرى دائنة بطبيعتها ووجدنا أن مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات المدنية يساوي دائماً مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة (ما لم توجد أرصدة شائعة في أي تاريخ (أو لحظة) معينة. وقد تحققنا من صحة هذا الكلام عندما كان النظام المحاسبي قاسراً على اليومية العامة والأستاذ العام، حيث لليومية العامة جانبان أحدهما مدير والأخر دائن، ولا بد من تساويهما لكل قيد يتم إثباته فيها ولكل القيد بصفة مجتمعة. كما أن أرصدة الحسابات بالأستاذ العام تنقسم إلى قسمين متساويين من حيث المجموع أحدهما مدین والأخر دائن بما يمكن من اعتماد ميزان المراجعة في صورة متوازنة.

ويترتب على استخدام المشروع لليوميات والدفاتر المساعدة، كما سبق وتبيننا، أن بعض هذه اليوميات يمثل طرف واحد للقيد (الطرف الدائن في يومية المشتريات مثلاً)، يتم ترحيله للحسابات الخاصة به في دفتر الأستاذ مساعد (أستاذ الموردين مثلاً) مستقل عن الأستاذ العام بينما الحساب الذي يمثل الطرف الآخر للعملية، والتي تسمى باسمه اليومية للمساعدة ذات الجانب الواحد في العادة (حد/المشتريات مثلاً) تنقل إلى المصاحف الدورية لليومية في دفتر الأستاذ العام. وبذلك تقع الحسابات التي تمثل الجانب للدين أو الدائن للقيد في دفتر الأستاذ معين بينما تقع الحسابات التي تمثل الجانب الآخر للقيد في دفتر الأستاذ الآخر (الملاء في أستاذ العملاء والمبيعات في الأستاذ العام فيما يخص يومية المبيعات الأجلة مثلاً). فإذا كانت اليوميات والدفاتر المساعدة تعتبر بديلاً كلياً لليومية العامة والأستاذ العام كل فيما يخصه من عمليات أو حسابات، فيترتب على ذلك ضرورة ظهور أرصدة الحسابات في دفاتر الأستاذ المساعدة في ميزان المراجعة مع أرصدة الحسابات الموجودة في دفتر الأستاذ العام حتى يتحقق توازن ميزان المراجعة، ويتحقق مبدأ

التقيد المزدوج. ولا يتطلب هذا التوسع بالطبع ظهور حسابات إحصائية تمثل دفاتر الأستاذ المساعدة في دفتر الأستاذ العام، وإلا فلن يتحقق توازن الميزان وهذه هي ما تسمى بالطريقة الانجليزية لمعالجة اليومية والدفاتر المساعدة وتتضمن ظهور أرصدة العملاء من واقع أستاذ العملاء، وأرصدة الموردين من واقع أستاذ الموردين في ميزان المراجعة دون وجود حساب لأجمالي العملاء أو لأجمالي الموردين في الأستاذ العام.

أما الطريقة التي اتبعناها والتي يطلق عليها الطريقة الفرنسية، فهي تعتبر اليومية والدفاتر المساعدة بمثابة سجلات تحليلية بيانية في إطار النظام المحاسبي. وعلى هذا الأساس فإن كل العمليات التي يقوم بها المشروع لا بد وأن تنبثق في اليومية العامة وترحل للأستاذ العام ولو بصورة إجمالية استناداً إلى التفاصيل الواردة في السجلات البيانية. وفي ظل هذا الوضع تمثل اليومية العامة والأستاذ العام عصب النظام المحاسبي المالي، والتي منها يمكن التوصل إلى نتائج عمليات المشروع وتصوير مركزه المالي. وفي ظل هذه الطريقة، وهي الشائعة في الاستخدام، يمثل كل أستاذ من الدفاتر المساعدة بحساب إجمالي في دفتر الأستاذ العام ويكتفي بإظهار رصيد هذا الحساب الإجمالي في ميزان المراجعة كبديل لتفاصيل أرصدة الحسابات التي يمثلها في الأستاذ المساعد. وعلى هذا الأساس يتحقق توازن الميزان ويتحقق مبدأ القيد المزدوج وتتحقق مزايا استخدام الحسابات الإجمالية.

وتطبيقاً لهذه الطريقة يلزم إجراء قيد دوري في اليومية العامة لاثبات الملخص الإجمالي لليوميات المساعدة. ومن واقع هذا القيد يتم الترحيل للحسابات الواردة في الأستاذ العام. أما اليومية، والتي تعد بمثابة سجلات تفصيلية تحليلية بيانية في إطار النظام المحاسبي، فيرحل منها للدفاتر الأستاذ المساعدة فقط ولا يجوز الترحيل منها للأستاذ العام بطريق مباشر.

أسئلة وتمارين

الفصل الأول

أولاً - الأسئلة:

السؤال الأول:

١ - ارسم نموذجاً مبسطاً ليومية مردودات ومسموحات المبيعات بالقياس على نموذج يومية مردودات ومسموحات المشتريات.

٢ - لماذا يعد الخصم التقدي المسموح به من الخانات الرئيسية في يومية المقبوضات، ولماذا يعد الخصم التقدي للكتب من الخانات الرئيسية في يومية المدفوعات؟.

٣ - برر لماذا تعتبر يومية المشتريات مدينة بطبيعتها بينما لا تعتبر يومية المقبوضات كذلك.

٤ - ويعتبر دفتر الأستاذ العام من الدفاتر المتوازنة بينما لا تعد كذلك دفاتر الأستاذ المساعدة في ظل الطريقة التي اتبعناها. وضح لماذا تعتبر هذه العبارة صحيحة ووضح كيف يمكن اعداد ميزان مراجعة لأستاذ الموردين في صورة متوازنة.

السؤال الثاني:

علق على كل من العبارات التالية بما يفيد صحتها أو عدم صحتها باختصار شديد:

١ - لا تسجل في يومية المبيعات إلا عمليات البيع الأجل، حيث لا يمكن تسجيل عمليات البيع التقدي فيها.

ب - إذا استخدمت المنشأة يومية مساعدة للمبيعات فهذا يقتضي بالضرورة استخدام أستاذ مساعد للعملاء وإلا لما تحققت الفوائد المرجوة من استخدام اليومية المساعدة.

ج - باستخدام اليوميات يمكن الاستغناء عن اليومية العامة.

د - تعد يومية المشتريات صورة عكسية من يومية المبيعات.

هـ - يعتبر أمر تخصيص خاتمة لشروط السداد ضرورة في تصميم يومية المشتريات، بينما لا يعتبر كذلك بصدد يومية المبيعات.

و - يرحل لحسابات الموردين من واقع يومية أوراق القبض لحساب المسحوب عليه أو محرر السند.

ز - يرحل لحسابات العملاء من واقع يومية أوراق القبض لحساب الساحب أو المستفيد.

ح - يرحل من يومية المقبوضات يوماً بيوم وبالتفصيل لأستاذ العملاء من واقع خاتمة العملاء، وللحسابات الأخرى في الأستاذ العام.

ط - يرحل من يومية المدفوعات يوماً بيوم وبالتفصيل لأستاذ الموردين، أما باقي الحسابات فيتم الترحيل على مدار فترات زمنية متفق عليها من واقع مجاميع اليومية.

ي - لا تعد اليوميات والدفاتر المساعدة من صميم النظام المحاسبي في ظل الطريقة الانجليزية بينما تعد كذلك من ظل الطريقة الفرنسية.

ك - يقتصر استخدام اليومية العامة في حالة استخدام اليوميات المساعدة على إثبات قيود التثنية والاقفال في نهاية الفترة المحاسبية.

ل - تعد كل من يومية المشتريات ويومية المبيعات واليومية العامة من اليوميات ذات الجانب الواحد، أما يوميات المردودات والمسحوبات والمقبوضات والمدفوعات فهي من فوات الجانبين.

السؤال الثالث:

اختر الاجابة الصحيحة لكل حالة من الحالات التالية بعد الفيام
بالاجراءات المحاسبية اللازمة لذلك:

الحالة ١: بلغ رصيد حساب إجمالي العملاء في بداية شهر معين مبلغ ٤٢٠٠٠٠ جنيه وفي نهاية نفس الشهر ١٩٣٧٠٠ جنيه وقد بلغت المتحصلات النقدية من العملاء خلال الشهر طبقاً ليومية المقبوضات (بما في ذلك الخصم) ٥٢٠٠٠٠ جنيه، كما تم إعدام ديون تبلغ ١٥٠٠ جنيه خلال الشهر، وحصلت المنشأة من عملاتها خلال الشهر على ما تبلغ قيمته ٣٠٠٠٠ جنيه من أوراق القبض وتوقفت أحد العملاء عن سداد كمبيالة كانت مستحقة عليه خلال الشهر وكانت مردعة بالبنك للتحويل بمبلغ ١٣٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف البروتستو ٥٠ جنيه وتم تسوية الأمور مع العميل وسد جزءاً وحرر للباقي سنداً إذنياً يتضمن فوائد تأخير تبلغ ١٥٠ جنيه. وترتب على ذلك:

- أ - تبلغ المبيعات الآجلة عن الشهر ٣١٢٠٠٠ جنيه.
- ب - يجعل حـ / الديون المدونة مدينياً حـ / العملاء دائناً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه في اليومية العامة.
- جـ - يجعل حـ / العملاء مدينياً وحساب الفوائد الدائنة دائناً بمبلغ ١٥٠ جنيه.
- د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٢: ظهر رصيد إجمالي العملاء في ٣/١ بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه وظهر رصيد نفس الحساب في ٣/٣١ بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه، وبلغ مجموع خاتمة العملاء في يومية المقبوضات عن الشهر ٢٤٠٠٠٠ جنيه وانقضى من اليومية العامة ما يلي:

أوراق قبض مقبولة من عملاء ٣٠٠٠٠ جنيه، أوراق قبض تسوق
العملاء عن سدادها ١٠٠٠٠ جنيه، مصاريف قضائية ١٥٠ جنيه، فوائد تأخير
٨٥٠ جنيه، مردودات ومسموحات مبيعات ٢٥٠٠٠ جنيه، وبذلك تكون جملة
المبيعات الآجلة عن الشهر مبلغ:

أ - ٣٠٠٠٠٠ جنيه، ب - ٣٠٩٠٠٠ جنيه، ج - ٢٩٩٠٠٠ جنيه، د -
لا شيء مما تقدم.

الحالة ٣: بلغ مجموع يومية المشتريات الآجلة في ٣/٣١ مبلغ
٢١٢٠٠٠ جنيه، وبلغ مجموع خانة الموردين في يومية المدفوعات عن نفس
الشهر ٢٠٦٠٠٠ جنيه، كما أظهرت اليومية العامة مردودات مشتريات عن
الشهر بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه، وأوراق قبض محولة لموردين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه،
وكان رصيد إجمالي للموردين في ٣/١ يبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه. وهذا يعني:

أ - أن رصيد إجمالي للموردين في ٣/٣١ يبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه.

ب - لم تحصل المنشأة على خصم تقدي.

ج - يبلغ رصيد إجمالي للموردين في ٣/٣١ مبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه.

د - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٤: بلغ مجموع خانة العملاء في يومية المقبوضات عن شهر معين
٤٦٥٠٠٠ جنيه ونبلغ مجموع مردودات ومسموحات المشتريات ٣٢٠٠٠ جنيه،
ومجموع مردودات ومسموحات المبيعات ٣٥٠٠٠ جنيه، ولم يختلف رصيد
حساب إجمالي العملاء في نهاية الشهر عما كان عليه في بداية الشهر، وبذلك:

أ - تكون جملة المبيعات الآجلة عن الشهر ٥٠٠٠٠٠ جنيه بقياً.

ب - يمكن أن تزيد أو تقل المبيعات الآجلة عن ٥٠٠٠٠٠ جنيه على حد

حركة أوراق القبض المقبولة والمرفوضة والدين الملمومة.

جـ - كذلك فإن الخصم التقدي للكسب ولفقود يؤثران في مقدار المبيعات
الاجلة التي تخص الشهر.

د - شيء بخلاف ما تقدم.

الحالة ٥: بلغ رصيد أوراق القبض في ٣/١ مبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه ورصيد أوراق
القبض يرسم التحصيل في نفس التاريخ ٥٠٠٠٠ جنيه وبلغت جلة أوراق
القبض التي حصلت عليها المنشأة خلال الشهر ٦٠٠٠٠ جنيه أودعت نصفها في
البنك للتحصيل وبلغت التحصيلات من أوراق قبض في يومية المقبوضات
٧٥٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف البروتستو في يومية المدفوعات ٥٠ جنيه وبلغت
فوائد تجديد أوراق قبض في اليومية العامة ٥٥٠ جنيه وبلغت أوراق القبض
المحولة لموردين ١٥٠٠٠ جنيه، وبلغ رصيد أوراق القبض يرسم التحصيل في
نهاية الشهر مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه ويترتب على ذلك:

أ - يبلغ رصيد أوراق القبض في نهاية الشهر مبلغ ٢٥٦٠٠ جنيه.

ب - توقف بعض العملاء عن سداد الأوراق المستحق عليهم في مواعييدها
خلال الشهر وتم الاتفاق على تجديد بعضها جزئياً أو كلياً.

جـ - بلغت التحصيلات من أوراق قبض يرسم التحصيل مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه.

د - كل ما تقدم ، - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٦: بلغ رصيد أوراق الدفع في ٣/١ مبلغ ٢٢٠٠ جنيه وفي ٢/٣١
مبلغ ٢٣٠٠ جنيه، وبلغت جلة أوراق الدفع المسددة خلال الشهر طبقاً ليومية
المدفوعات ٧٧٠٠ جنيه، وهذا يعني:

أ - أن أوراق الدفع التي صدرت خلال الشهر قد بلغت ٦٨٠٠ جنيه.

ب - أن من بين هذه الأوراق ما لا يقل قيمته عن ٣٦٠٠ كان لمدة تقل عن
الشهر.

جـ - أن المنشأة لم تتوقف عن سداد أي ورقة دفع خلال الشهر.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٧ : بلغ رصيد إجمالي الموردين في ٣/١ مبلغ ٦٤٠٠ جنيه وفي ٣/٣١ مبلغ ٨٥٠٠ جنيه وبلغت جملة المدفوعات النقدية للموردين في خانة النقدية في يومية المدفوعات ١٦٢٥٠ جنيه وبلغ الخصم النقدي المكتسب ٧٥٠ جنيه، وبلغت أوراق القبض المحولة لموردين مبلغ ٣٥٠٠ جنيه وأوراق الدفع المحررة لموردين ٤٠٠٠ جنيه. ويرتّب على ذلك:

أ - تبلغ المشتريات الأجلة عن الشهر مبلغ ٢٦٦٠٠ جنيه.

ب - يبلغ مجموع الجانب المدين من حساب إجمالي الموردين في نهاية الشهر ٣٣٠٠٠ جنيه.

جـ - لا شك في أن جملة التسديدات لموردين بما فيها أوراق القبض المحولة وأوراق الدفع تقل عن المشتريات الأجلة بمبلغ ٢١٠٠ جنيه.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

ثانياً - التمارين :

التمرين الأول :

فيما يلي بعض العمليات المطلوب إثباتها في يومية المبيعات الأجلة وإجراء قيد الملخص الشهري لها، والترحيل للحسابات اللاتمة :

٤ / ٩ : بيع بضاعة نقداً بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه وعلى الحساب بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه لشركة دويدار.

- ٧ / ٩: تحصيل عملاء بحصص نقدي ٢٪، إجمالي المبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.
- ١٤ / ٩: بيع بضاعة للسيد/ عبد الحميد محمود بمبلغ ٦٧٠٠ جنيه بشروط ٢٪ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم.
- ١٧ / ٩: بيع بضاعة نقداً بمبلغ ٤٢٥٠ جنيه للعميل عبد التواب وعلى الحساب للعميل عبد الحميد محمود بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه، كما رد العميل محمود بضاعة من يوم ٩ / ١٤ بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه.
- ٢٢ / ٩: تحصيل من عبد الحميد محمود وحيد حسابه عن صافي مبيعات ٩ / ١٤.
- ٢٥ / ٩: بيع بضاعة بمبلغ ٧٦٠٠ جنيه للعميل سعدون والحصول على كمبيالة بالقيمة تستحق بعد ٣ شهور.
- ٣٠ / ٩: بيع بضاعة بمبلغ ٢٣٥٠ جنيه للعميل عبد الصمد والحصول على شيك بالقيمة.

التمرين الثاني:

المطلوب: إثبات العمليات الآتية في دفاتر شركة النصر التجارية التي تستخدم اليومية للمساعدة الآتية: يومية المبيعات، يومية المشتريات، يومية المقبوضات، يومية المدفوعات، ثم ترحيل العمليات للحسابات اللازمة في دفاتر الأستاذ وإجراء قيود الملخصات الشهرية لليوميات المساعدة وترحيلها.

- ٢ / ١٠: باعت بضاعة على الحساب للعميل محمد بمبلغ ١٢٠٠ جنيه (شروط البيع الأجل ٢٪ / ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم) بالفاتورة رقم ١ / ٩.
- ٣ / ١٠: اشترت بضاعة من شركة الفصحى بتاريخ ٢ / ١٠ وتسلمتها اليوم بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه بشروط ٢٪ / ١٠ أيام، صافي ٦٠ يوماً.
- ٥ / ١٠: اشترت آلات من شركة التجارة للآلات بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه بشروط صافي ٢٠ يوم. وفي نفس اليوم باعت بضاعة على الحساب للعميل عبد الجواد بمبلغ ١٤٠٠ جنيه، فاتورة رقم ١٠ / ١.

٧ / ١٠: اقترضت من بنك القاهرة مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه لودعت حسابها الجاري بالبنك.

٨ / ١٠: تسلمت بضاعة من شركة الضحى مرفق معها فاتورة بتاريخ ١٠/٥ بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه بشروط: ٢٪ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم.

٩ / ١٠: سددت الجمل المحل عن شهر بمبلغ ١٠٠٠ جنيه.

١٠ / ١٠: باعت بضاعة على الحساب للعميل عبد الرحيم بمبلغ ١٨٠٠ جنيه، فاتورة رقم ١/١١.

١١ / ١٠: تسلمت شيك من العميل محمد بمبلغ ١٢٧٤ جنيه سداداً لبيعات يوم ١٠/٢، كما سددت حساب شركة الضحى عن مشتريات يوم ١٠/٣ بشيك (فاتورة بتاريخ ١٠/٢).

١٢ / ١٠: تسلمت بضاعة مصحوبة بفاتورة من شركة عبد الصمد بتاريخ ١٠/٩ بمبلغ ٢٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ / ١٠ أيام، صافي ٦٠ يوم. بلغت المبيعات التقدية في ذلك اليوم ٤٢٢٠ جنيه.

١٥ / ١٠: حصلت من شركة عبد الصمد على مسموحات من مشتريات ١٠/١٢ بمبلغ ٣٥٠ جنيه لعدم مطابقة الأصناف للمواصفات وفي نفس التاريخ أرسلت شيك لشركة الضحى سداداً للمشتريات يوم ١٠/٨ (فاتورة بتاريخ ١٠/٥).

١٦ / ١٠: باعت بضاعة على الحساب للعميل محمد بمبلغ ١٠٠٠ جنيه، فاتورة رقم ١/١٢.

١٩ / ١٠: حصلت على شيك من العميل عبد الرحيم سداداً لمشترياته من الشركة بتاريخ ١٠/١٠، وفي نفس اليوم سددت فاتورة شركة عبد الصمد بتاريخ ١٠/٩ نقداً (من الصندوق) وحصلت على الخصم.

٢١ / ١٠: باعت آلات حاسبة مستعملة بمبلغ ٤٤ جنيه حصلت نقداً بالصندوق.

٢٤ / ١٠: تسلمت بضاعة من شركة عبد التواب مصحوبة بفاتورة بمبلغ ١٢٥٠

جنيه بتاريخ ١٠/٢١ بشروط ١٠٪/١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم.
 ١٠/٢٦: تلقت نقداً بالصندوق مبلغ ٩٨٠ جنيه من العميل محمد سداداً
 لبيعت يوم ١٠/١٦، وساعت في نفس اليوم بضاعة للمبيل
 عبد الرحيم بمبلغ ٧٠٠ جنيه، فاتورة رقم ١/١٣.
 ١٠/٣١: بلغت المبيعات النقدية ٣٦٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه بشيكات، وبلغت
 المصروفات البيعية للسدة عن الشهر ١٧٥٠ جنيه منها ٥٠٠ جنيه
 بشيكات.

التمرين الثالث:

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة الشرق التجارية خلال شهر
 نوفمبر:

- ١١/ ١: اشترت مواد ومهمات يعية بمبلغ ٣٥٠ جنيه نقداً وسددت وصيد المورد
 عبد الستار بمبلغ ٢٣٧٠ جنيه بشيك وحصلت على خصم نقدي منه
 بمبلغ ٣٠ جنيه.
- ١١/ ٢: باعت بضاعة لشركة اخوان سعدون بمبلغ ٦٥٢٠ جنيه على الحساب.
 بفاتورة رقم ٣١١، كما باعت بضاعة نقداً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه حصل منها
 بالصندوق ٦٠٠ جنيه والباقي بشيك.
- ١١/ ٦: اشترت اثاث وتركيبات بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه على الحساب، واشترت
 بضاعة من المورد عبد الستار بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه سدد منها ٢٠٠٠ جنيه
 بشيك والباقي على الحساب بشروط ١٠٪/١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم،
 وكانت فاتورة المورد بتاريخ ١١/٥.
- ١١/ ٩: سددت مصروفات دعابة وإعلان بمبلغ ٤٠٠ جنيه بشيك وبلغت
 المصروفات الشرية من الصندوق ٢١٠ جنيه.
- ١١/١٢: ردت شركة اخوان سعدون بضاعة بمبلغ ١٢٥٠ جنيه من مبيعات يوم

١١/٣ : باعت الشركة بضاعة لشركة الشروق بمبلغ ٣٧٥٠ جنيه على الحساب، فاتورة رقم ٣١٢.

١١/١٥ : بلغت المبيعات النقدية بالصندوق ٦٧٠٠ جنيه، وسفدت مشتريات البضاعة من المورد عبد الستار بتاريخ ١١/٦ بشيك، وأردعت بالحساب الجاري بالبنك ٤٥٠٠ جنيه من النقدية بالصندوق.

١١/١٧ : أخطر البنك الشركة بأن العمل مسعود قد توقف عن سداد الكميات المسحوبة عليه والمخصوصة بالبنك والبالغ قيمتها ٢٥٠٠ جنيه وقام البنك بالاجراءات اللازمة وحل الشركة بالمصاريف البالغة ١٩ جنيه وكذلك بقيمة الكمالية.

١١/٢٠ : بلغت المشتريات النقدية من البضاعة ١٢٠٠ جنيه من الصندوق، ٣١٠٠ جنيه بشيكات، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الرودود ٢٨٥٠ جنيه بشروط ١٠٪/٢ أيام صافي ٦٠ يوم، وكنت الفاتورة بتاريخ ١١/١٩.

١١/٢٣ : باعت الشركة إحدى السيترات القديمة بمبلغ ٣٥٠ جنيه وحصلت القيمة بالصندوق، كما باعت بعض الأثاث والتركيبات الزائدة عن حاجتها بمبلغ ٩٠٠ جنيه على الحساب.

١١/٢٦ : بلغت المشتريات النقدية ١٢٠٠ جنيه سدد منها من الصندوق ٢٠ جنيه، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الوهاب ٤٥٠٠ جنيه بشروط ٢٠٪/٢٠ يوم. صافي ٦٠ يوم، وبلغت المبيعات النقدية ١٣٧٥ جنيه حصل منها ٢٠٠ جنيه بالصندوق، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل وهذان ٢٠٠ : جنيه بفاتورة رقم ٣١٦.

١١/٢٩ : سحبت على شركة الشروق كمالية بمبلغ ٣٧٥٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه سداداً لرصيد حسابها. وقامت بخصم الكمالية في البنك في نفس اليوم مقابل مصاريف خصم قدرها ٢٥ جنيه. وقامت

بإسداد حساب المورد عبد الوهيد عن مشتريات يوم ١١/٢٠ بشيك على البنك وحصلت على الخصم المكتسب.

١١/٢٠: سددت الإيجار عن الشهر بمبلغ ١٢٠٠ جنيه بشيك، والأجور عن الشهر بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه من الصندوق، كما بلغت الفوائد المستحقة والتي لم تسدد بعد في نهاية الشهر ١٢٠ جنيه.

فإذا علمت أن الشركة تستخدم اليوميات المساعدة الآتية: المبيعات الآجلة، المشتريات الآجلة، المقبوضات، المدفوعات، أوراق القبض.

المطلوب :-

١ - إثبات العمليات السابقة في دفاتر الشركة عن الشهر وترحيلها للحسابات الملائمة في دفاتر الأستاذ الملائمة.

٢ - اجراء قيود إثبات الملخصات الشهرية لليوميات المساعدة وترحيلها للحسابات الملائمة في الأستاذ العام.

٣ - اعداد ميزان مراجعة أستاذ العملاء وأستاذ الموردين في نهاية الشهر.

التمرين الرابع:

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر شركة رشا التجارية في ٨٤/١/١: أستاذ العملاء: العميل عبد الجبار ١٦٠٠ جنيه، العميل عبد الجواد ٧٥٠ جنيه، العميل عبد الجليل ١١١٠ جنيه، العميل عبد الجسور ٢٣٤٠ جنيه، أستاذ الموردين: شركة أمل ١٩٠٠ جنيه، شركة أماني ٦٠٠ جنيه، شركة سونيا ٢١٠٠ جنيه، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه.

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير:

١/٢: بلغت المبيعات التقديرية ١١٠٠ جنيه بالصندوق، ٣٤٠٠ جنيه بشيكات، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل عبد الجواد ١٢٥٠ جنيه فاتورة رقم ١/٤، والعميل عبد المولى ٣٠٠٠ جنيه فاتورة رقم ١/٥.

١/٥: بلغت المشتريات التقديرية الآتية: بضاعة من الصندوق ٢٦٠٠ جنيه، أثاث

بشيك ١٠٠٠ جنيه، آلات ومعدات بشيك ٤٥٠٠ جنيه، كما بلغت المشتريات الآجلة الآتي: من شركة أمل ١٣٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم، قاتورة بتاريخ ١/٤، من شركة حمام ١٢٠٠ جنيه بشروط صافي ٣٠ يوم قاتورة بتاريخ ١/٣، كما بلغت تسديدات الشركة للموردين الآتي:

شركة أمل ١٤٨٠ جنيه وخصم مكتب ٢٠ جنيه بشيك، شركة سونيا ١٩٥٠ جنيه وخصم مكتب ٥٠ جنيه منها ٤٥٠ نقداً و ١٥٠٠ جنيه بشيك. وبلغت التحصيلات من العملاء الآتي:

العميل عبد الجواد سدد رصيد حسابه بالصندوق بخصم ٣٠ جنيه، العميل عبد الجسور سدد ١٣٤٠ جنيه بشيك وقدم كمية مسحورة على حمدون بمعرفته ومظهره منه لشركة رشاشتحق بعد ٣٠ يوم من تاريخه يياقي رعيد حسابه.

١/١٠: باعت الشركة نقداً: أثاث قديم بمبلغ ١٢٠ جنيه حصلت بالصندوق، آلة قديمة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بشيك، بضاعة بمبلغ ٧٦٠ جنيه حصلت بالصندوق، بضاعة بمبلغ ١٥٠٠ جنيه بشيكات كما باعت الشركة على الحساب للعميل عبد الجبار بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه، للعميل عبد الجواد بضاعة بمبلغ ١٢٠٠ جنيه، للعميل عبد الجسور بمبلغ ١٠٠٠ جنيه، العميل عبد المولى بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه، بفواتير أرقام ١/٩، ١/١٠، ١/١١، ١/١٢ على التوالي. وقد سدد عبد المولى قاتورة الشركة رقم ١/٥ بتاريخ ١/٢ بشيك بخصم نقلي ٦٠ جنيه.

١/١٥: بلغت المدفوعات النقدية الآتي: شركة أمل ٥٠٠ جنيه بشيك، الأجور ٣٥٠ جنيه من الصندوق، مشتريات بضاعة ١٣٦٠ جنيه منها ٣٦٠ جنيه من الصندوق والباقي بشيك، فوائد مدينة ٧٠ جنيه بشيك، كما بلغت التحصيلات النقدية الآتي: ايجار دائن ٥٠٠ جنيه بشيك، مبيعات بضاعة ١٣٠٠ جنيه حصلت بالصندوق ٢١٠٠ جنيه بشيكات، من العميل عبد الجبار ٢٦٠٠ جنيه بشيك، من العميل عبد الجليل ٦٠٠ جنيه بالصندوق.

١/٢٠ : سدد العميل عبد اللول مبلغ ٩٨٠ جنيه بشيك ومنح خصم نقدي بمبلغ ٢٠ جنيه ورد بضاعة للشركة بمبلغ ٣٥٠ جنيه ومنحه الشركة مسموحات على مشترياته بتاريخ ١/١٠ بمبلغ ١٥٠ جنيه. كما ردت الشركة بضاعة لشركة حسام من مشتريات ١/٥ بمبلغ ٢٠٠ جنيه وسددت ٥٠٠ جنيه من رصيد حساب المورد بشيك وحررت سنداً ائتمياً بالمبلغ الباقي يستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه.

١/٢٥ : بلغت المبيعات الآجلة للعملاء الآتي: العميل عبد الجبار ٥٠٠ جنيه، العميل عبد الجواد ١٠٠٠ جنيه، العميل عبد الجسور ١٢٥٠ جنيه، العميل عبد اللول ٨٥٠ جنيه، بفواتير لرقام ١/٢٢، ١/٢٣، ١/٢٤، ١/٢٥ على التوالي. وبلغت المحصلات النقدية في نفس اليوم الآتي: من العميل عبد الجليل ٣٠٠ جنيه بالصندوق، من بيع مخلفات التعبئة والتغليف ٢٥٠ جنيه بشيك، من الفوائد الدائنة ١٥٠ جنيه بشيك.

١/٣١ : بلغت المشتريات الآجلة الآتي: من شركة أمل ٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم، من شركة سونيا ٢٠٠٠ جنيه بشروط صافي ٢٠ يوم، من شركة سهيلة ١٦٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٢٠ يوم. كما بلغت التسديدات النقدية، أجور ٧٦٠ جنيه من الصندوق، مرتبات ٥٠٠ جنيه بشيكات، دعاية وإعلان ٣٥٠ جنيه بشيك، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه نقداً من الصندوق.

المطلوب:

١- إثبات العمليات السابقة في دفاتر اليومية المناسبة وترجيلها لحسابات الأستاذ الملائمة.

٢- إجراء قيد المخصص الشهري لليوميات للمساعدة وإتمام الترحيل للحسابات الملائمة.

٣- أعداد ميزان مراجعة أستاذ العملاء، وأستاذ الموردين في

١٩٨٤ : ١٣١

التعدين الخامس:

فما يلي أرصدة بعض الحسابات في ٨٤/٣/١ كما ظهرت من دفاتر شركة الصباح التجارية: إجمالي العملاء ٢٣١٥٠ جنيه، إجمالي المزددين ١٦٧٥٠ جنيه، أوراق القبض ١٣٥٠٠ جنيه، أوراق الدفع ٨٢٥٠ جنيه.

وفما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر الشركة في نهاية شهر مارس عن عمليات الشهر: مجموع يومية المشتريات الآجلة ٣٢٨٥٠ جنيه، مجموع يومية المبيعات الآجلة ٦٧٢٥٠ جنيه، مجموع يومية مردودات وسموحات المشتريات ٢٣٥٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه مردودات، مجموع يومية مردودات وسموحات المبيعات ١١١٠ جنيه منها ٨٠٠ جنيه مردودات، مجموع يومية أوراق القبض ٦٥٠٠ جنيه، مجموع يومية أوراق الدفع ٧٧٥٠ جنيه، مجموع الجانب المدين من يومية المقبوضات ١٧٢٦٠٠ جنيه، مجموع الجانب الدائن من يومية المدفوعات ٩٧٥٠٠ جنيه. وتحليل قيد للخص الشهر ليو مقي المقبوضات والمدفوعات في اليومية العامة وجد الآتي:

يومية المقبوضات: صندوق ٢٥٥٠٠ جنيه، بنك ١٤٤٥٠٠ جنيه. خصم ٢٦٠٠ جنيه، مبيعات ٤٨٠٠٠ جنيه، عملاء ٨٤٠٠٠ جنيه، أوراق قبض ١١٠٠٠ جنيه، بيع أراضي ٢٥٠٠٠ جنيه، بيع آلات ٣٦٠٠ جنيه، عملات ٦٠٠ جنيه، فوائد دائنة ٤٠٠ جنيه.

يومية المدفوعات: صندوق ١٢٥٠٠ جنيه، بنك ٦٣٦٠٠ جنيه، خصم ١٤٠٠ جنيه، مشتريات ٢٥٠٠٠ جنيه، مردودون ٢٢٧٥٠ جنيه، أوراق دفع ٩٢٥٠ جنيه، لاجور ومرتبات ٧٥٠ جنيه، دعاية وإعلان ٢٥٠ جنيه، ايجار ٥٠٠ جنيه، مياه واتلثة ١٠٠ جنيه، آلات ومعدات ٢٨٠٠٠ جنيه، سيارات ١٠٠٠٠ جنيه.

وتحليل قيود اليومية العامة عن الشهر وجد الآتي:

أوراق قبض مرسلة للحصول ٣٠٠٠ جنيه، أوراق قبض مخصومة ٢٥٠٠

جنيه، أوراق قبض مرفوضة ١٥٠٠ جنيه ومصاريف قضائية ١٥ جنيه، أوراق قبض بحالة لموردين ١٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ - اجراء قيود اليومية العامة اللازمة في نهاية الشهر.

٢ - تصوير الحسابات اللازمة في الأستاذ العام وترحيل هذه القيود اليها.

التمرين السادس:

ظهرت أرصدة بعض حسابات الأستاذ العام في بداية ونهاية شهر مارس لشركة سحر التجارية كالآتي:

الحساب	الرصيد في أول مارس	الرصيد في آخر مارس
إجمالي العملاء	٢٥٠٠ جنيه	٢١٠٠ جنيه
إجمالي الموردين	٦٤٠٠ جنيه	٨٥٠٠ جنيه
أوراق القبض	٢٥٠٠ جنيه	٤٦٠٠ جنيه
أوراق الدفع	٣٢٠٠ جنيه	٢٣٠٠ جنيه
المشتريات	٥٨٧٥٠ جنيه	؟
المبيعات	٩٧٨٥٠ جنيه	؟

وفيما يلي بعض البيانات المسجلة في دفاتر الشركة خلال الشهر:

يومية المقبوضات: متحصلات نقدية من العملاء ٢٣٢٠٠ جنيه في خانة النقدية، خصم نقدي ٨٠٠ جنيه، متحصلات من أوراق قبض ٧٥٠٠ جنيه، مبيعات ١٨٥٤٠ جنيه.

يومية المذفوعات: مدفوعات نقدية لموردين ١٦٢٥٠ جنيه في خانة النقدية، خصم نقدي ٧٥٠ جنيه، مشتريات ١١٧٥٠ جنيه، أوراق دفع مسددة ٤٥٠٠ جنيه، مصاريف بروتستو عن أوراق قبض مرفوضة ٥٠ جنيه.

- - اليومية العامة: أوراق قبض محولة لموردين ٢٥٠٠ جنيه، ديون معلومة
٥٠٠ جنيه، أوراق قبض يرسم التحصيل ٢٥٠٠ جنيه - أوراق قبض مرفوضة من
الأوراق المودعة في البنك للتحصيل ٢٠٠٠ جنيه، فوائد تجديد أوراق قبض ١٥٠
جنيه.
المطلوب: تصوير الحسابات الستة السابقة عن شهر مارس.

الفصل الثاني

في المحاسبة في المشروعات الصناعية

١ - مقدمة:

نعرضنا حتى الآن لاجراءات الدورة المحاسبية في المشروعات التجارية والخدمية، والتي فيها يكون المصدر الرئيسي لاييرادات المشروع هو الاتجار في البضائع عن طريق عمليات الشراء والبيع، أو أداء الخدمات للعملاء. أما في المشروعات الصناعية، موضوع هذا الفصل، فإن ايرادات المشروع تنشأ أساساً من عمليات تصنيع المنتجات والسلع التي يقوم المشروع بنفذه بإنتاجها لأغراض بيعها لعملائه. فالمشروع الصناعي يحصل على مواد أولية في صورتها الخام أو في صورة شبه مصنعة ثم يقوم بتحويلها عن طريق عمليات التصنيع إلى سلع ومنتجات صالحة للبيع لعملائه. ويستخدم المشروع لأغراض عمليات التحويل الصناعية التي يقوم بإجرائها على المواد الأولية ما يتاح لديه من وسائل تصنيع مادية وشرية من آلات ومعدات وعمال ومهندسين، وما إلى ذلك. وعادة ما تكون السلعة التي تنتج عن عمليات التصنيع مختلفة في الشكل والجمهور والخواص عن المواد الأولية المستخدمة في إنتاجها. وتكون ايرادات المشروع الصناعي أساساً من مبيعاته من منتجاته، بينما تكون ايرادات المشروع التجاري من مبيعاته من السلع والبضائع التي يتم شرائها لأغراض إعادة بيعها من إنتاج الغير. وبينما تكون تكلفة مبيعات المشروع التجاري من تكلفة البضاعة التي يتم بيعها من مشترياته فإن تكلفة مبيعات المشروع الصناعي تكون من تكلفة ما يتم بيعه من إنتاجه. وبذلك فيلزم الأمر لأغراض قياس هذه التكلفة في المشروعات الصناعية تحديد تكلفة الإنتاج الذي يتدفق من العمليات الصناعية للمشروع. وعندما تتحدد هذه التكلفة، فإن موضوع تحديد تكلفة مبيعاته من هذا الإنتاج لا يختلف كثيراً عن

تحديد تكلفة البضاعة المباعة في المشروعات التجارية .

٢ - عناصر تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية :

- تنقسم تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية الى ثلاثة عناصر أساسية هي :
المواد الأولية والخامات المستخدمة في العمليات الانتاجية، تكلفة العمالة التي تساعد في تحويل هذه المواد الأولية والخامات الى منتجات قابلة للبيع، وتكلفة خدمات الأصول الثابتة المستخدمة في العمليات الصناعية . وقد جرت العادة في محاسبة التكاليف على تقسيم هذه العناصر إلى عناصر مباشرة على المنتج وعناصر غير مباشرة على المنتج ، والعناصر المباشرة هي تلك التي يمكن تخصيصها الى منتج معين على وجه التحديد، ومن ثم يمكن معرفة مقدار احتياجات المنتج من كل منها بدرجة كبيرة من الدقة . كما ترتبط هذه العناصر ارتباطاً مباشراً بحجم الانتاج (عدد وحدات الانتاج) فتزيد بزيادته وتنقص بنقصانه، أما العناصر غير المباشرة فهي تلك التي تخدم العمليات الانتاجية عموماً ولا ترتبط بوحدة الانتاج بطريق مباشر . وليس لهذه العناصر تلك الروابط الوثيقة بحجم الانتاج، كما هو الحال في العناصر المباشرة، فبعضها قد يرتبط بالتقلبات في حجم الانتاج . كما قد لا توجد أي روابط بين بعضها والتقلبات في حجم الانتاج . وتتكون العناصر المباشرة من المواد المباشرة والأجور المباشرة، أما العناصر غير المباشرة، فيطلق عليها المصاريف الصناعية غير المباشرة، وتتكون من باقي عناصر تكلفة الانتاج بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة .

وتقتل المواد المباشرة عناصر المواد الأولية والخامات والسلع شبه المصنعة التي تدخل في تكوين المنتج بطريق مباشر . فالحديد الخام يعتبر مواد مباشرة في صناعة ألواح الصاج وصناعة الحديد والصلب عموماً . كما أن ألواح الصاج تعتبر مواد مباشرة في صناعة السيارات وعربات السكك الحديدية مثلاً . والقطن الخام يعتبر مواد مباشرة في صناعة غزل القطن، كما أن غزل القطن يعتبر مواد مباشرة في صناعة النسيج، وهكذا . ولا تعتبر كل المواد المستخدمة في العمليات الصناعية مواداً مباشرة على المنتج . فزيت البترول ومواد الوقود الأخرى كالفحم مثلاً تعتبر

من المواد اللازمة لتشغيل الآلات والمعدات وصيانتها. ولكنها لا تعتبر من المواد المباشرة على الإنتاج لأنها لا تدخل في تكوين المنتج بصفتها المادية، وإنما تعتبر من عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة، ويطلق عليها الموزع غير المباشرة.

وتشتمل تكلفة المواد المباشرة على ثمن شرائها (الصافي بعد خصم الخصم النقدي المكتسب في حالة وجوده) وكل التكاليف اللازمة لنقلها لمخازن المشتري كما يجب أيضاً أن تتضمن التكلفة تكلفة التخزين والمناولة في مخازن المشتري حتى تصبح في متناول العمليات الصناعية.

وتقتل الأجور المباشرة مقابل الخدمات التي يحصل عليها المشروع من العاملين في العمليات المؤدية لإنتاج السلع والخدمات التي ينتجها بطريق مباشر. مثال ذلك أجور عمال تشغيل الآلات وعمال تجميع الأجزاء وتشطيب المنتجات وما إلى ذلك من أنواع العمالة التي تتناول عمليات متعلقة بإنتاج المنتج بطريق مباشر. أما أجور الملاحظين والمشرفين والفراشين والكتبة، وما إلى ذلك من أنواع العمالة التي تؤدي خدمات عامة للعمليات الصناعية بأسرها فلا تعد من الأجور المباشرة، وإنما تعتبر من مكونات المصروفات الصناعية غير المباشرة، ويطلق عليها الأجور غير المباشرة. ويمكن التفرقة بين الأجور المباشرة والأجور غير المباشرة عن طريق مدى ارتباط كل منها بحجم الإنتاج. والأجور المباشرة عادة ترتبط بالتقلبات في حجم الإنتاج ارتباطاً كبيراً، بينما لا توجد هذه الروابط في الأجور غير المباشرة.

ولا تقتصر الأجور المباشرة على الأجور التقليدية المستحقة للعمل المباشر، وإنما يجب أيضاً أن تتضمن تكلفة المزايا العينية والتأمينات الاجتماعية المتعلقة بها.

وتشتمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات المتعلقة بعمليات الإنتاج بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة. هذا ولا تتضمن المصاريف الصناعية غير المباشرة مصاريف البيع والتوزيع أو المصاريف الإدارية والتمويلية. ومن أمثلة المصروفات الصناعية غير المباشرة ما يلي: أجور الملاحظين والمهندسين وعمال الصيانة والإصلاحات والنظافة والكتبة، وقطع الغيار والمهمات

ومواد الصيانة والإصلاحات، الوقود والزيوت والشحومات والمياه والانارة والقوى الكهربائية المحركة للآلات، التأمين على مباني وآلات المصنع، والضرائب على مباني وآلات المصنع، إهلاك الآلات والمعدات والمباني الخاصة بالمصنع، إيجار المباني والآلات والمعدات الخاصة بالمصنع، وما شابه ذلك من عناصر التكلفة المتعلقة بالمصنع والتي لا تعد من مكونات المواد المباشرة أو الأجور المباشرة.

وعلى هذا الأساس تلخص الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية حتى هذه النقطة، في أن الأولى تحصل على المواد الأولية لأغراض اجراء عمليات صناعية عليها وتحويلها الى منتجات قابلة للبيع للعملاء، بينما الثانية تشتري بضائع جاهزة لأغراض اعادة بيعها لعملائها دون إجراء عمليات صناعية عليها، وبذلك يتطلب الأمر قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية أولاً قبل أن يتمكن المحاسب من تحديد تكلفة مبيعاتها وقياس مجمل الربح.

٣- قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية :

يتطلب الأمر لأغراض قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية اضافة حسابات جديدة بالأستاذ العام والاستعانة بسجلات ودفاتر تحليلية أخرى للمساعدة في تحديد تكلفة انتاج والرقابة عليها. وسوف نتناول هنا الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية باختصار وببسيط، وذلك في ظل طريقة المخزون الدوري، على أن نتناول الموضوع بالتفصيل في دراستنا المقبلة.

٣- أ- المخزون :

بينما يكون للمشروعات التجارية حساب واحد للمخزون في الأستاذ العام، فإن المشروعات الصناعية عادة ما تخصص فيها للمخزون ثلاثة حسابات في الأستاذ العام هي :

١ - حساب مخزون المواد الأولية والخامات : ويوضح رصيد تكلفة المواد

الاذنية والخامات في حيازة المشروع في لحظة زمنية معينة، وهو من حسابات الأصول.

٢ - حساب مخزون الانتاج غير التام: ويطلق عليه أيضاً حساب مخزون الانتاج تحت التشغيل، ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج الذي ما زال في إحدى مراحل العمليات الصناعية ولم يصبح انتاج تام بعد، في لحظة زمنية معينة، وهو أيضاً من حسابات الأصول.

٣ - حساب الانتاج التام: ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج التام الذي يقع في حيازة المشروع في لحظة زمنية معينة، وهو انتاج تام بمعنى أنه في حالة صالحة للبيع للعملاء، ولا يحتاج لعمليات صناعية، اضافة ويعتبر من حسابات الأصول.

٣ - ب - حساب مشتريات المواد الأولية والخامات:

إذا كان المشروع الصناعي يتبع طريقة المخزون الدوري، فإنه عادة ما يخصص حساب في الأستاذ العام لمشتريات المواد الأولية والخامات (وعادة ما يكون لديه يومية مساعدة لهذه المشتريات وأستاذ مساعد للموردين) ويجعل هذا الحساب مدبناً بتكلفة ما يتم شراؤه من المواد الأولية والخامات خلال الفترة المحاسبية. ويمكن أن تعالج المرتجعات والمسموحات من مشتريات المواد الأولية والخامات وكذلك الخصم التقدي المكتسب في هذا الحساب، أو يخصص لكل منها حساب مستقل في الأستاذ العام، على أن تم التوبة اللازمة لتحديد صافي مشتريات المواد الأولية والخامات في نهاية الفترة المحاسبية.

٣ - ج - حساب الأجور المباشرة:

عادة ما يقوم المشروع الصناعي بتخصيص حساب مستقل للأجور المباشرة في الأستاذ العام يحمل بتكلفة العمل المباشر على الانتاج على مدلول الفترة المحاسبية.

٣ - د - حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة:

عادة ما يتضمن النظام المحاسبي للمشروعات الصناعية دفتر أستاذ مستقل للمصروفات الصناعية غير المباشرة مخصص لكل عنصر منها حساب فيه وبالإضافة إلى ذلك مخصص حساب في الأستاذ العام للمصروفات الصناعية غير المباشرة، يوضح رصيده في نهاية الفترة المحاسبية إجمالي تكلفة المصروفات غير المباشرة المستقلة في العمليات الانتاجية على مدار الفترة.

٣ - هـ - تحديد تكلفة الانتاج:

تحدد تكلفة المبيعات في المشروعات التجارية، من واقع دراستنا السابقة، في ظل طريقة المخزون الدوري كالآتي:

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون بضائع أول المدة + صافي المشتريات خلال المدة - مخزون بضائع آخر المدة.

وحتى يمكن تحديد تكلفة المبيعات في المشروعات الصناعية، فإنه يلزم قبل ذلك، تحديد تكلفة الانتاج التام خلال المدة، والذي يحل محل المشتريات في المشروعات التجارية. وعلى نفس النسق ونفس منطق تحديد تكلفة البضاعة المباعة، يتم تحديد تكلفة الانتاج التام في المشروعات الصناعية، التي تتبع طريقة المخزون الدوري كالآتي:

xxx	مخزون أول الفترة من المواد الأولية والخلفات
xxx	+ صافي مشتريات الفترة من المواد الأولية والخلفات.
xxx	تكلفة المواد الأولية والخلفات المتاحة
(xxx)	- مخزون آخر الفترة من المواد الأولية والخلفات
xxx	تكلفة المواد الأولية والخلفات المستخدمة
xxx	+ الأجر المباشر
xxx	+ المصاريف الصناعية غير المباشرة
xxx	التكلفة الصناعية عن الفترة
xxx	+ مخزون أول الفترة من الانتاج غير التام

(XXXX)
XXXX

• غزون آخر الفترة من الانتاج غير التام
تكلفة الانتاج التام عن الفترة

XXXX

وعندما نتوصل الى تحديد تكلفة الانتاج الذي تم فعلاً خلال الفترة وأصبح صالحاً للبيع للعملاء. يمكن تحديد تكلفة ما تم بيعه فعلاً خلال الفترة (تكلفة المبيعات) كالآتي:

XXXX	غزون لول الفترة من الانتاج التام
XXXX	+ تكلفة الانتاج التام خلال الفترة
XXXX	تكلفة الانتاج التام للتاج للبيع
(XXXX)	- غزون آخر الفترة من الانتاج غير التام
XXXX	تكلفة المبيعات من الانتاج التام

وعادة ما تستعين المشروعات الصناعية بحساب يخصص لقياس تكلفة الانتاج التام خلال الفترة يطلق عليه حساب الانتاج أو حساب التشغيل. وسوف نتناول الحساب في البند التالي، بعد أن نوضح كيفية حساب هذه التكلفة في صورة قائمة عن طريق مثال رقمي.

ظهرت الأرصدة التالية يميزان مراجعة شركة الأعمال الصناعية في ١٢/٣١: غزون ١/١ من المواد ١٣٢٠٠ جنيه، غزون ١/١ من الانتاج غير التام ٦٨٠٠ جنيه، صافي مشتريات المواد ٩٧٨٠٠ جنيه، غزون ١/١ من الانتاج التام ٢٥٠٠٠ جنيه، الأجور المباشرة ٢٢٧٠٠ جنيه، الأجور غير المباشرة ٧٦٠٠ جنيه، وفود وزيت وقوى عمركة ٦٨٥٠ جنيه، إهلاك آلات ومباني للمصنع ٤١٥٠ جنيه، مصروفات صناعية غير مباشرة متنوعة ٣٤٠٠ جنيه.

وقد تبين من الجرد الفعلي في نهاية الفترة أن غزون المواد ١٥٠٠٠ جنيه، غزون الانتاج غير التام ٨٤٠٠ جنيه، غزون الانتاج التام ١٨٥٠٠ جنيه.

والمطلوب: اعداد قائمة توضح فيها كيفية حساب تكلفة الانتاج للبيع.

وبالاستعانة بالنموذج الموضح بعاليه، ومع ملاحظة أن للمصروفات الصناعية غير المباشرة مغفرة في عدة حسابات يتم حساب تكلفة الانتاج المباع

(تكلفة المبيعات من الانتاج التام) كالآتي:

جنيه	جنيه	جنيه	مغزون مولد ١/١
		١٣٢٠٠	صافي مشتريات مواد
		٩٧٨٠٠	تكلفة المواد المتاحة
	١١١٠٠٠	_____	- مغزون مولد ١٢/٣١
	(١٥٠٠٠)	_____	تكلفة المواد المستخلصة
٩٦٠٠٠			الأجور المباشرة
٢٢٧٠٠			المصروفات الصناعية غير المباشرة:
	٧٦٠٠		أجور غير مباشرة
	٦٨٥٠		وقود وزيوت وقوى محركة
	٤١٥٠		املاك آلات ومباني المصنع
	٢٤٠٠		مصروفات متنوعة
٢١٠٠٠	_____		مجموع المصروفات الصناعية غير المباشرة
_____			التكلفة الصناعية عن الفترة
١٣٩٧٠٠			+ مغزون ١/١ من الانتاج غير التام
٦٨٠٠			- مغزون ١٢/٣١ من الانتاج غير التام
(٨٤٠٠)			تكلفة الانتاج التام خلال الفترة
_____			+ مغزون ١/١ من الانتاج التام
١٣٨١٠٠			- مغزون ١٢/٣١ من الانتاج التام
٢٥٠٠٠			تكلفة الانتاج المباع خلال الفترة (تكلفة المبيعات)
(١٨٥٠٠)			

١٤٤٦٠٠			
=====			

٤ - حساب الانتاج وحساب المتاجرة في المشروعات الصناعية:

عادة ما تتكون الحسابات الختامية في المشروعات الصناعية من ثلاثة حسابات هي: حساب الانتاج (أو ح/ التشغيل) ويهدف أساساً الى قياس تكلفة الانتاج التام والذي انتهى من العمليات الصناعية المختلفة وأصبح معداً للبيع للعملاء، وحساب المتاجرة يهدف الى قياس هامش الربح الناتج من مقارنة تكلفة

الانتاج المباع بسعر بيعه والناقص لتغطية المصروفات الأخرى بخلاف عناصر التكلفة الصناعية للمشروع. ولا يختلف هذا الحساب من حيث الهدف عن حساب المتاجر في المشروعات التجارية، إلا أنه يعتمد بصدد تحديد تكلفة المبيعات على حساب الانتاج في المشروعات الصناعية. أما الحساب الثالث فهو حساب الأرباح والخسائر والذي لا يختلف شكلاً أو موضوعاً عما عرفناه في المشروعات التجارية.

وإذا رجعنا للمثال الرقمي الموضح في البند السابق فإن حساب الانتاج يتخذ الصورة الموضحة فيما يلي:

شركة الأعمال الصناعية

من حساب الانتاج عن السنة المنتهية في ١٩/١٢/٣١ لـ

مليم	جنيه		من حـ/ المتاجرة
	١٣٢٠٠	الى حـ/ مخزون مواد ١/١	١٣٨١٠٠
	٩٧٨٠٠	الى حـ/ صافي مشتريات مواد	
١١١٠٠٠	—	تكلفة المواد المتاحة	
(١٥٠٠٠)		من حـ/ مخزون مواد ١٢/٣١	
٩٦٠٠٠		تكلفة المواد المستخلصة	
٢٢٧٠٠		الى حـ/ الأجور المباشرة	
	٧٦٠٠	الى حـ/ الأجور غير المباشرة	
	٦٨٥٠	الى حـ/ وقود وزيوت وقوى	
	٤١٥٠	الى حـ/هلاك الآلات ومباني المصنع	
	٣٤٠٠	الى حـ/ مصروفات صناعية متنوعة	
	—	مصروفات صناعية غير مباشرة	
٢١٠٠٠			
١٣٩٧٠٠		التكلفة الصناعية عن الفترة	
٦٨٠٠		الى حـ/ مخزون انتاج غير تام ١/١	
(٨٤٠٠)		من حـ/ مخزون انتاج غير تام ١٢/٣١	
١٣٨١٠٠		تكلفة الانتاج التام خلال الفترة	١٣٨١٠٠

وتقل تكلفة الانتاج التام خلال الفترة في حساب التجارة لأغراض تحديد تكلفة المبيعات. ويرتب على ذلك أن الحسابات المتعلقة بتكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية يتم إقفالها في نهاية الفترة في حساب الانتاج لأغراض تحديد هذه التكلفة وذلك بعد إجراء التسويات اللازمة عليها. ويلاحظ أيضاً أن حسابات المخزون في نهاية الفترة تنشأ بقيود تسوية حيث تجعل مدية مقابل جعل الحساب الختامي دائناً. وقد ظهرت الحسابات في الجانب المدين من حساب الانتاج بإشارة سالبة، بما يعني أن حساب الانتاج جعل دائناً بها، وقد قمنا بهذا الاجراء بدلاً من إظهارها بإشارتها في الجانب الدائن من الحساب حتى نستطيع التوصل الى بعض العناصر الهامة بطريق مباشر كتكلفة المواد المستخدمة، أو تكلفة الانتاج التام خلال الفترة.

ولا تختلف اجراءات التسويات واعداد قيود التسوية والاقفال لحسابات الايرادات والمصروفات في المشروعات الصناعية عما سبق معرفته من تناولنا للمشروعات التجارية. وعادة ما تخصص خانتان مستقلتان في ورقة العمل في المشروعات الصناعية لحساب تكلفة الانتاج التام واجراء التسويات المتعلقة بها. ولن تناول هذا الموضوع على هذا المستوى المبني من الدراسة.

ويظهر حساب التجارة للمثال تحت البحث، بفرض أن صافي المبيعات

١٨٠٠٠٠ جنيه كالأتي:

شركة الأعمال الصناعية

حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في ١٢/٣١-١٩

له

منه

من حـ/ صافي المبيعات	١٨٠٠٠٠	الى حـ/ الانتاج	١٣٧١٠٠	
		الى حـ/ مخزون انتاج تام ١/١	٢٥٠٠٠	
		تكلفة الانتاج للتاج للبيع	—	١٦٣٣٠٠
		من حـ/ مخزون انتاج تام ١٢/٣١		(١٨٥٠٠)
		تكلفة المبيعات		١٤٤٦٠٠
		مجموع الربح (الى حـ/ ا حـ)		٣٥٤٠٠
	١٨٠٠٠٠			١٨٠٠٠٠

والاختلاف الوحيد في بنود الحساب بين المشروعات التجارية والصناعية كما هو واضح هو احوال حـ/ صافي المشتريات في الأولى - حـ/ الانتاج (تكلفة الانتاج التلم) في الثانية .

أسئلة وتمارين

الفصل الثاني

أولاً: الأسئلة:

١ - تكلم باختصار عن كل مما يأتي: المولد المباشرة، الأجور غير المباشرة، التفرقة بين الأجور المباشرة وغير المباشرة، تكلفة المولد المتاحة، عناصر التكلفة الصناعية.

٢ - حدد أي من عناصر المصروفات الآتية يعتبر من المولد المباشرة، وأي منها يعتبر من الأجور المباشرة، وأي منها يعتبر من المصروفات الصناعية غير المباشرة. افترض أن هذه العناصر تخص شركة تقوم بغزل القطن ونسجه إلى أقمشة وصباغة وتجهيز هذه الأقمشة للبيع: القطن الخام، غزل القطن، مواد الصباغة والتجهيز، أجور ملاحظين عمال النسيج، أجور عمال الغزل، املاك اثاث وتركيبات مكاتب مهندسي المصنع، املاك آلات ومعدات المصنع، املاك مباني الادارة، مرتبات قسم المحاسبة، الضرائب العقارية على مبنى المصنع، دعاية واعلان عن منتجات المصنع، قطع غيار ومهمات للآلات الكاتبة والحاسبة، مياه وانارة مكاتب الادارة، وقود وزيت لمخطة توليد الكهرباء التي تغذي المصنع، أجور مفتشي النسيج المجهز، مصاريف انتقال مهندسي المصنع، أجور عمال آلات التجهيز، خصم نقدي مكتسب على مشتريات القطن الخام، املاك آلات التجهيز، املاك سيارات نقل العاملين بالمصنع.

٣ - علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك:

أ - ليس هناك أي روابط بين أي من عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة والتقلبات في حجم الانتاج.

ب - إذا بلغت التكلفة الصناعية لاحدى الشركات عن الفترة المحاسبية ٣٢٠٠٠٠ جنيه وبلغ مخزون آخر الفترة من الانتاج التام ٢٠٠٠٠ جنيه ومخزون

أول الفترة من الانتاج غير التام ٣٠٠٠٠ جنيه، فإن تكلفة الانتاج التام خلال الفترة تكون ٣٣٠٠٠٠ جنيه.

ج - تعالج مردودات وسموحات المشتريات في المنشآت الصناعية في حساب المتاجرة، مثلها في ذلك مثل المنشآت التجارية.

د - لا بد وأن يكون الانتاج التام للمنشأة الصناعية قابل للاستخدام المباشر بمعرفة العميل لأغراض الاستهلاك أو الاقتناء.

هـ - يمكن أن يكون الانتاج التام لشركة صناعية معينة بمثابة مادة أولية بهائنية لشركة صناعية أخرى.

و - إذا خصص حساب مستقل بدقتر الأستاذ العام لكل عنصر من عناصر المصروفات الصناعية غير المباشرة فإن هذا لا يعني إمكانية الاستثناء عن حساب اجمالي لهذه العناصر بالأستاذ العام، بل لا بد من وجوده حتى يمكن تصوير حساب الانتاج.

ز - يمكن أن يستعين المشروع الصناعي بيومية مساعدة للمشتريات مثله في ذلك مثل المشروع التجاري.

ح - تشمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات التي تظهر بميزان المراجعة في المشروع الصناعي فيما عدا المورد المباشرة والأجود المباشرة.

ط - يعد مخزون الانتاج التام من الأصول بينما يعد مخزون المواد الأولية والمخيمات ومخزون الانتاج غير التام من عناصر التكلفة الصناعية.

٤ - أختر الأجابة الصحيحة من الإجابات للعطاء لكل حالة من الحالات

التالية بعد سياق المبررات الكافية لصحة أو عدم صحة كل إجابة من الإجابات.

الحالة ١ :

إذا بلغ مخزون المواد الأولية والخامات أول الفترة ٢٠٠٠٠٠ جنيه وبلغت جملة المشتريات من هذه المواد والخامات خلال الفترة ٢٧٠٠٠٠٠ جنيه وبلغ مخزون آخر الفترة من هذه المواد والخامات ٥٠٠٠٠٠ جنيه فإن :

(أ) تبلغ تكلفة الإنتاج التام عن الفترة ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه .

(ب) تبلغ تكلفة المواد الأولية والخامات المستخمدة ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه .

(ج) تطوي تكلفة الإنتاج التام بالإضافة للمواد المباشرة علي الأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة ويلزم معرفة الإنتاج غير التام في بداية الفترة ونهايتها أيضاً لإمكانية تحديد تكلفة الإنتاج التام عن الفترة .

الحالة ٢ :

إذا بلغت التكلفة الصناعية خلال الفترة ٣٦٠٠٠٠٠٠ جنيه وبلغ مخزون الإنتاج غير التام في بداية الفترة ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه وبلغ مخزون الإنتاج غير التام في نهاية الفترة ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه فنن :

(أ) تبلغ تكلفة البضاعة المباعة ٣٥٠٠٠٠٠٠ جنيه .

(ب) تبلغ تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة ٣٥٠٠٠٠٠٠ جنيه .

(ج) حتي يمكن معرفة تكلفة البضاعة خلال الفترة (تكلفة المبيعات) فتنه يلزم معرفة تكلفة مخزون الإنتاج التام في بداية الفترة ونهايتها .

الحالة ٣ :

إذا أُنِعت الوحدات المحاسبية التجارية والصناعية نظام المخزون

الستمر ، قلن :

(أ) يحل حساب المخزون من المواد الأولية والخامات في الوحدات الصناعية

محل حساب مخزون البضاعة في الوحدات التجارية .

(ب) يكون في الوحدات الصناعية المخزون حسابين ويكون في الوحدات التجارية

حساب واحد .

(ج) يكون هناك في الوحدات الصناعية حساباً لمخزون المواد الأولية وحساباً

لمخزون الإنتاج التام وحساباً للإنتاج غير التام (الإنتاج تحت التشغيل) .

الحالة ٤ :

يتحمل حساب الإنتاج في المشروعات الصناعية بعناصر تكلفة إنتاج

تعتبر من العناصر التي يتحمل بها حساب الأرباح والخسائر في المشروعات

التجارية وأهم تلك العناصر هو إهلاك الأصول التالية .

(أ) العبارة غير صحيحة علي إطلاقها إلا إذا كانت كل الأصول الثابتة تخص

العمليات الصناعية .

(ب) مازال حساب الأرباح والخسائر في المنشآت الصناعية يتحمل بإهلاك

الأصول الثابتة التي لا تخص العمليات الصناعية .

(ج) يتحمل حساب الإنتاج بإهلاك أصول المصنع ويتحمل حساب المتاجرة

بإهلاك أصول البيع والتوزيع في المنشآت الصناعية .

الحالة ٥ :

قد تكون المواد الأولية من الخامات كما قد تكون إنتاجاً تاماً لعملية

صناعية سابقة ولكنها لا يمكن أن تكون من المنتجات الصالحة للاستخدام بمعرفة

المستهلك مباشرة .

(أ) العبارة صحيحة حيث يعتبر القطن من المواد الأولية والخامات مثلاً ويعتبر
الغزل من المواد الأولية والخامات ولكن لا يمكن اعتبار التسيع من المواد
الأولية والخامات .

(ب) العبارة غير صحيحة فالغزل يعتبر من المواد الأولية والخامات في مصنع
التسيع كما أن جزءاً منه يباع كخيط حياكة للمستهلك كما أن التسيع يمكن
أن يستخدم كخامات في مصنع للملابس الجاهزة كما يمكن أن يباع
مباشرة للمستهلك .

(جـ) تعتبر كل مخلات العملية الإنتاجية من المواد الخام والمنتجات شبه
المصنوعة والمصنوعة بمعرفة الغير من المواد والخامات مادامت تخضع
لعمليات صناعية إضافية .

ثانياً : التمارين

التمرين الأول :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة الصناعات المستخرقة لسنة

المالية المنتهية في ١٩/١٢/٢١ :

١ - المخزون في ١٩/١/١ في ١٩/١٢/٣١

مواد أولية وخامات	٢٢٠٠٠ جنيه	٢٤٠٠٠ جنيه
انتاج غير تام	٢٢٠٠٠ جنيه	٦٠٠٠٠ جنيه
انتاج تام	٢٨٠٠٠ جنيه	٢٢٠٠٠ جنيه

٢ - بعض أرصدة حسابات الأستاذ العام في ١٩/١٢/٣١ :

مشتريات مواد أولية ١٧٥٥٠٠ جنيه، مردودات ومسموحات مشتريات ٥٥٠٠ جنيه، مبيعات ٣٢٧٠٠٠ جنيه، مردودات ومسموحات مبيعات ١٧٠٠٠ جنيه، الأجرور المباشرة ٦٥٠٠٠ جنيه، أجرور غير مباشرة ٥٦٠٠ جنيه، اهلاك آلات ومباني المصنع ٧٥٠٠ جنيه، وقود وزيت وقوى عمركة ٦٧٠٠ جنيه، أدوات ومهمات صيانة مستخدمة في المصنع ٣٧٥٠ جنيه، مهايا ومرتبات الادارة ١٢٤٠٠ جنيه، ايجار مبنى الادارة ٤٦٠٠ جنيه، اهلاك اثاث وتركيبات ١٥٠٠ جنيه، مصاريف ادارية وتمويلية متنوعة ١٤٠٠ جنيه، مصاريف البيع والتوزيع ٢٢٤٥٠ جنيه.

المطلوب :

١ - اعداد قائمة توضح تكلفة المواد المستخدمة، والتكلفة الصناعية عن الفترة، وتكلفة الانتاج التام عن الفترة.

٢ - اعداد حساب التاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن الفترة.

التمرين الثاني :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ العام في ١٩/٦/٣٠ لشركة الصناعات الهندسية: أجرور غير مباشرة ٢٠٠٠٠ جنيه، خصم مسموح به ١٥٠٠ جنيه، مردودات مبيعات ٢٠٠٠ جنيه، مشتريات مواد أولية ٤٠٠٠٠٠ جنيه، تأمين على المصانع ٤٨٠٠ جنيه، دعاية وإعلان ٨٤٠٠ جنيه، فواتر مدينة ٢٢٠٠ جنيه، مرتببات ومهايا ملاحظين ومهندسين ١٠٠٠٠٠ جنيه، مياه وإنارة وقوى عمركة للمصنع ١٩٤٠٠ جنيه، اهلاك مباني المصنع ١٧٥٠٠ جنيه، انتاج غير تام في بداية الفترة ٨٤٠٠٠ جنيه، أجرور مباشرة ١٨٢٥٠٠ جنيه، خصم مكتسب على

مشتريات ٤٢٠٠ جنيه، نقل للمخارج ١٤٠٠٠ جنيه، فوائد دائنة ١٠٠٠ جنيه،
مرتبات إدارية ٤٨٠٠٠ جنيه، مصاريف صيانة وإصلاحات للمصانع ٢٨٤٠٠
جنيه، مبيعات ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، مخزون مواد مهمات صيانة ٢٢٠٠٠ جنيه،
رأس المال؟، أرباح معجوزة ٢٥٠٠٠ جنيه، موردون ٧٤٥٠٠ جنيه، نقدية
٣٠٠٠٠٠ جنيه، آلات ومباني ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، تخصص اهلاك آلات ومباني
١٧٥٠٠ جنيه، مخزون مواد في بداية الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه، عملاء ٣٢٠٠٠٠
جنيه، أرباح قبض ٨٠٠٠٠ جنيه. وقد بلغ مخزون نهاية الفترة الآتي: مواد أولية
٢١٠٠٠ جنيه، انتاج غير تام ٤٣٠٠٠ جنيه، انتاج تام ٥٠٠٠٠ جنيه، مواد
ومهمات صيانة ١٣٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

- ١ - اعداد ميزان المراجعة للشركة قبل التسويات في ١٩/٦/٣٠.
- ٢ - تصوير الحسابات الختامية (الانتاج، والتجارة، والأرباح والخسائر).
- ٣ - اجراء قيود الاقفال وانبات مخزون آخر الفترة.
- ٤ - تصوير الميزانية العمومية في ١٩/٦/٣٠.

الفصل الثالث

في ملخص الدورة المحاسبية وورقة العمل في المشروعات الصناعية

١ - مقدمة :

لا تختلف مجموعة الإجراءات التي سبق أن أطلقنا عليها الدورة المحاسبية في المشروعات التجارية عن الدورة المحاسبية واجبة الإتياع لأغراض التعرف علي نتائج عمليات الوحدة المحاسبية ومركزها المالي في المشروعات الصناعية . وهي كما سبق دراستها في المشروعات التجارية تتلخص في الخطوات التالية :

١ - التحقق من وجود عمليات تامة ومنجزة تكون الوحدة المحاسبية (سواء تجارية أو صناعية) طرفاً فيها . ويعني إنجاز العملية أن يكون أحد طرفي العملية قد أوفى بالتزاماته قبل الطرف الثاني علي الأقل ولا يلزم أن تكون العملية منجزة بكلا طرفيها حتي تخضع للإجراءات المحاسبية . وعادة ما يلزم لذلك التحقق مستديناً توضع الأنجاز المطلوب كحد أدني . (أمثلة ذلك أنون استلام الخامات في المخازن وفواتير المورد إذا كانت عملية شراء خامات قد تمت علي الحساب مثلاً) .

٢ - يقوم المحاسب بتبديل العملية للتعرف علي طرفيها المدين والدائن بعد عملية التحقق من إنجازها .

٣ - يتم إثبات العملية في دفتر اليومية الملائم علي حسب تسلسلها التاريخي . وفي حالة إستخدام اليومية للمساعدة لإثبات العمليات اليومية فيها فنن قيود المخصصات الشهرية أو الدورية لهذه اليومية يتم إثباتها في اليومية

العامية .

- ٤ - يتم ترحيل ما يتم إثباته في اليومية الي دفتر الأستاذ اللازمة . بما في ذلك اليومية العامة والأستاذ العام .
وتتكرر الخطوات من ١ إلى ٤ حتي :

٥ - عندما تنتهي الفترة المحاسبية أو عند قيام الرغبة في إعداد حسابات ختامية وميزانية عمومية في تواريخ تختلف عن نهاية الفترة المحاسبية ، يتم ترصيد حسابات الأستاذ وإعداد موازين المراجعة والتحقق من تطابقها مع أرصدة الحسابات الأجمالية في الأستاذ العام كما يتم إعداد ميزان مراجعة الأستاذ العام والتحقق من توازنه لأنه يمثل الأساس في رستكمال الخطوات التالية .

- ٦ - يقوم المحاسب في العادة بعد ذلك بإعداد ورقة العمل وإجراء ما يلزم من تسويات للعمليات المستمرة تحقيقاً لمبدأ المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات .

٧ - يتم إجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل بعد إجراء التسويات والتي يتم ترحيلها إلي الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ العام (حيث يتم إجراء قيود التسويات في اليومية العامة بالضرورة) .

- ٨ - يتم إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات ويتم التحقق من توازن جانبيه .
٩ - يتم إجراء قيود الأقفال اللازمة لأعداد الحسابات الختامية وهي الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر في المنشآت الصناعية والمتاجرة والأرباح والخسائر في المنشآت التجارية ويمكن تعيين خاتمتين في ورقة العمل لكل من

هذه الحسابات ومن واقع كل يتم إجراء قيد الإقفال اللازمة لأعداد الحساب المعين (الإنتاج ، المتاجرة ، الأرباح والخسائر) .

١- يتم بعد ذلك إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال والذي منه يمكن إعداد الميزانية العمومية .

وموف نتناول هذه الإجراءات في المنشآت الصناعية في هذا الفصل عن طريق مثال توضيحي .

٢ - مثال توضيحي :

فيما يلي الميزانية الإفتتاحية لشركة العبير لصناعة الملابس الجاهزة في

١٩٩٢/١/٨ .

شركة العبور الصناعية

الميزانية العمومية في ١٩٩١/١٢/٣١

الخصوم		الأصول	
حقوق الملكية	جنيه	الأصول التالية	جنيه
رأس المال	١٠٠٠٠٠	مباني	٥٠٠٠٠
الأرباح المحجوزة	١٠٠٠٠٠	- مخصص إهلاك	١٠٠٠٠
مجموع حقوق الملكية		آلات ومعدات	٢٠٠٠٠
فرض مورد الآلات		- مخصص إهلاك	٩٠٠٠٠
الالتزامات قصيرة الأجل		سيارات	٢٥٦٠٠
		- مخصص إهلاك	٥٠٠٠
موردون	٢٢٥٠٠	الأصول المتداولة	
دائنين	٥٥٠٠	الخزائن	
ضرائب مستحقة	١٥٠٠٠٠	مواد وخامات	٧٠٠٠٠
أجور ومرتبات مستحقة	١٥٠٠٠	إنتاج تحت التشغيل	٥٠٠٠٠
قوائد مدينة مستحقة	٥٠٠٠٠	إنتاج تام	٥٠٠٠٠
أرصدة دائنة متنوعة	٢٤٥٠٠٠	المسلة	٢٧٨٠٠٠
		- مخصص ديون	٦٠٠٠
		مشكوك فيها	
		تغطية بالقرض والبنك	
مجموع الخصوم		مجموع الأصول	

وفيما يلي ملخص لجملة العمليات التي تمت خلال شهر يناير ١٩٩٢

- ١ - بلغت جملة المشتريات من المواد والخامات خلال الشهر بما في ذلك تكلفة النقل للداخل ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه .
- ٢ - بلغت جملة المواد والخامات المستخدمة خلال الشهر ٢٧٠٠٠٠٠ جنيه .
- ٣ - بلغت جملة الأجور المسددة خلال الشهر ٤٨٥٠٠٠ جنيه تتطوي علي الأجور التي كانت مستحقة في بداية الشهر كما بلغت الأجور المستحقة في نهاية الشهر ٢٥٠٠٠ جنيه .
- ٤ - بلغت جملة المبيعات عن الشهر ٧٥٠٠٠٠٠ جنيه كما بلغت جملة المردوبات والمسموحات ١٨٠٠٠ جنيه . وبلغت مصاريف النقل الخارج ٨٠٠٠ جنيه .
- ٥ - بلغت جملة المدفوعات لأغراض الدعاية والإعلان في بداية الشهر ٢٤٠٠٠ جنيه تمثل تكلفة حملة إعلانية لمدة سنتين إعتباراً من ٩٢/١/١ .
- ٦ - بلغت حملة مشتريات مواد التعبئة والتغليف خلال الشهر ١٢٠٠٠ جنيه تبقى منها في نهاية الشهر ما تبلغ تكلفه ٥٠٠٠ جنيه .
- ٧ - بلغت جملة المشتريات التقية من الوقود والزيوت والقوي المحركة خلال الشهر ٢٢٤٠٠ جنيهاً ووجد أن المتبقي من الوقود والزيوت في نهاية الشهر يبلغ ٧٤٠٠ جنيه كما أن هناك فاتورة قوي كهربائية محركة للالات تبلغ قيمتها ٢٢٠٠ جنيه تخص الشهر ولكنها لم تسجل بعد .
- ٨ - بلغت جملة المرتبات والمهايا الإدارية وكذلك التي تخص إدارة المصنع والتي تم تسدادها خلال الشهر ٤٢٠٠٠ جنيه يخص إدارة المصنع منها ٢٠٠٠٠ جنيه وليس هناك مرتبات ومهايا مستحقة في نهاية الشهر .

٩ - بلغت جملة المشتريات من الأدوات الكتابية والمطبوعات خلال الشهر ٢٢٠٠ جنية تبقي منها في نهاية الشهر ما يبلغ ١٢٠٠ جنية .

١٠ - بلغت جملة التسديدات الموردين خلال الشهر ٢٦٢٥٠٠٠ جنية كما تم سداد الفوائد المستحقة علي قرض المورد بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنية وتبلغ معدل الفائدة علي القرض ١٢٪ سنوياً .

١١ - بلغت جملة المتحصلات من العملاء خلال الشهر ٧٠٠٠٠٠٠ جنية كما تم إعدام دين يبلغ ٢٠٠٠ جنية خلال الشهر ويرغب في زيادة المخصص في نهاية الشهر إلي ما كان عليه في بداية الشهر .

١٢ - سدد من الضرائب المستحقة مبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنية خلال الشهر .

١٣ - بلغ رصيد الإنتاج غير التام في نهاية الشهر (تحت التشغيل) مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنية وقد تحمل حساب الإنتاج تحت التشغيل بالتكلفة الصناعية عن الشهر . كما لم يتغير رصيد الإنتاج التام .

١٤ - يبلغ الإهلاك السنوي للمباني ٢٤٠٠٠ جنية منها ١٨٠٠٠ جنية تخص المصنع ، ويبلغ الإهلاك السنوي للألات والمعدات ٢٠٠٠٠٠ جنية ، كما أن السيارات تخص عمليات نقل الخامات ويبلغ إهلاكها السنوي ٢٤٠٠٠ جنية .

الطلبات :

١ - إجراء قيد الإثبات الإجمالية اللازمة في دفتر اليومية العامة وترحيلها لحسابات الأستاذ .

٢ - إجراء قيد الخصم اللازمة لتصوير حسابات الإنتاج والتجارة والأرباح

والتصانير عن الشهر من واقع الخانات التي تخصص لك في ورقة العمل

٤ - إعداد الميزانية العمومية في ٩٢/١/٢١ .

٢ - خطوات الدورة المحاسبية والإثبات في دفتر اليومية
والترحيل لحسابات الأستاذ :

وتحصر خطوات الدورة المحاسبية اللازم إتباعها لوفاء بهذا المطلوب في
الخطوات من ١ إلى ٤ والسابق بينها .

وكما سبق أن ذكرنا أن العملية تعد تامة ومنجزة لو ترتب عليها قيام أحد
الطرفين بالوفاء بالتزاماته قبل الطرف الآخر ، أي إذا ترتب عليها تبادل موارد
أو خدمات - أو إستفاد أصول يتحولها إلى مصروفات أو تحويلها إلى منتجات
أخرى في المنشآت الصناعية . كما سبق أن ذكرنا أن إنجاز العملية يعني ضرورة
إصطحابها بمستندات تثبت ذلك ، فشراء الخامات يستند إلى فاتورة المورد التي
توضح كمياتها وقيمتها وذلك بالإضافة إلى أنون إستلام هذه الخامات في
المخازن، ومصرف الخامات للعمليات الصناعية يستلزم طلب صرف من المصنع
وتوقيع إدارة المصنع على ما يثبت إستلام الكمية المطلوبة من المخزن وتحميل
التقنية ، يستلزم توقيع المستلم على صورة إذن صرف التقنية ، وهكذا . كما أن
هناك بعض المستندات التي يقوم المحاسب بإعدادها حتى يمكن إجراء القيد
اللازمة على أساسها ، وغالباً ما يتم ذلك في قيد التسوية كضوابط الآلات
والعدات مثلاً ، أو إثبات الأجور المستحقة .

وحيث أن العمليات الواردة في هذا المثال عمليات تجميعية الشهر كله وهي
تعتبر تامة ومنجزة قلنا ما يخص مرحلة الإثبات والترحيل منها قد يكون مستنداً
إلى عجاميع يومية مساعدة كبرقية مخازن المواد الأولية والخامات ويومية
المقبوضات ويومية الدفوعات أو قد يكون مجرد تجميع لفردات عنصر معين يتم

إثباته في اليومية العامة وترتيباً علي ما تقدم تكون قيود الإثبات في هذا المثال كالآتي :

(١) شراء المواد والخامات :

لا شك في أن الجملة المطاوعة تمثل مجموع يومية المخزون من المواد والخامات عن الشهر إذا كانت الشركة تتبع نظام المخزون المستمر الذي سوف تقرض إتياءه أو مجموع يومية المشتريات من المواد والخامات عن الشهر لو كانت الشركة تتبع نظام المخزون الدوري . وترتيباً علي ذلك يكون قيد الإثبات في اليومية العامة هو قيد للخص الشهرية ليومية المخزون من المواد الأولية والخامات وهو يكون كالآتي :

من ح/ مخزون المواد الأولية والخامات	٢٤٠٠٠٠٠
إلي ح/ الموردين	٢٤٠٠٠٠٠
مجموع يومية مخزون المواد والخامات عن شهر يناير	

ويتم تحويل القيد إلي الجانب المدين من ح/ مخزون المواد والخامات وإلي الجانب الدائن من ح/ الموردين كما سيورد في تصوير حسابات الأستاذ .

(٢) المواد والخامات المستخمة :

تتأهل هذه العملية تماماً عملية تحويل البضاعة إلي تكلفة بضاعة بيعها عند بيعها ، إلا أن المواد الأولية والخامات التي أستخدمت لم يتم بيعها ولكن تم إستخدامها في العمليات الصناعية كعنصر أساسي في تكلفة الإنتاج ، هذا ويمكن أن يتحمل بها الإنتاج مباشرة (ح/ الإنتاج) كما يمكن توزيع حساب

للمواد المستخدمة يتم إقفاله في نهاية الفترة في حساب الإنتاج ويسجل المجموع
جملة طلبات الصرف من الخزائن خلال الشهر وما يقيد لإستخدام الكمية والقيمة
في المصنع .

وترتيباً علي ذلك يكون القيد كالآتي :

من ح/ المواد والخامات المستخدمة	٢٧.....
إلي ح/ مخزون المواد الأولية والخامات	٢٧.....
جملة المستفد من المواد الأولية والخامات في	
المصنع عن الشهر	

ويجعل حساب المواد والمهمات المستخدمة مدينياً وحساب المخزون دائناً .

(٢) الأجر المسددة : تنطوي علي الأجر المستحقة التي ظهرت في
الميزانية الإفتتاحية والبالغ قدرها ١٥٠٠٠ جنيه فيكون المسدد علي حساب
مصرفات الشهر هو ٤٧٠٠٠ جنيه (٤٨٥٠٠٠ - ١٥٠٠٠) . غير أن هذه
الأجر المسددة علي حساب المصرفات لا تمثل جملة أجر الشهر حيث أن هناك
أجراً مستحقة في نهاية الشهر تبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ، ويتم إجراء قيد إثبات
بالأولي ويتم إجراء قيد تسوية بالتأني . ونجري قيد الإثبات ونؤجل قيد التسوية
لحينه في الدورة المحاسبية ويكون قيد الإثبات كالآتي :

من مكددين ح/ الأجر والمرتبات المستحقة	١٥٠٠٠
ح/ الأجر	٤٧٠٠٠
إلي ح/ التقفية	٤٨٥٠٠٠
مداد الأجر والأجر والمرتبات المستحقة	

(٤) المبيعات والمردودات والمسموحات :

لا شك في أن جملة مبيعات الشهر تمثل مجموع اليومية المبيعات عن الشهر. ومن ثم يكون قبيها بمثابة إثبات الملخص الشهري ليومية المبيعات في اليومية العامة. أما المردودات والمسموحات فقصفر قيمتها النسبية بالنسبة إلى المبيعات فهي لا تستحق افراد يومية مساعدة خاصة بها. وذلك تكون القيود في اليومية العامة كالآتي :

من ح/ العملاء . (ح/ إجمالي العملاء)	٧٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠
إلى ح/ المبيعات	٧٥٠٠٠٠	
إثبات الملخص الشهري ليومية المبيعات عن الشهر		
من ح/ مردودات ومسموحات المبيعات		١٨٠٠٠
إلى ح/ العملاء (إجمالي العملاء)	١٨٠٠٠	
مردودات ومسموحات المبيعات عن الشهر		
من ح/ مصاريف النقل للخارج		٨٠٠٠
إلى ح/ الموردين	٨٠٠٠	
مصاريف النقل للخارج عن الشهر		

(٥) النفوعات الدعاية والإعلان :

تمثل هذه المذفرعات تكلفة إعلانية لمدة مستتين إعتباراً من ١/١/٩٢ وبالتالي فهي تكون عملية تامة ومنجزة من طرف واحد ويلزم أن يتحمل بها الإعلان !تقدم كأصل إلى أن تستفيد الوحدة المحاسبية منها بقتضاء الزمن

ويتحول الأصل إلى مصروف . ويكون القيد :

من ح/ الدعاية والإعلان المقدم .	٧٤٠٠٠	
إلى / التقديرات	٧٤٠٠٠	
تكلفة حملة إعلانية لمدة سنتين إعتباراً من ١٢/١/٨١		

(٦) مواد التعبئة والتغليف :

من الواضح أن مواد التعبئة والتغليف لم يكن لها رصيد في بداية الشهر . كما أنها تعالج طبقاً لطريقة المخزون الدوري . ويكون قيد إثبات شرائها من قيود الإثبات ، أما ما يستفيد منها فيتم عن طريق قيد تسوية . وفيما يلي قيد الإثبات .

من ح/ مواد التعبئة والتغليف	١٢٠٠٠	
إلى ح/ الموردين	١٢٠٠٠	
مواد التعبئة والتغليف المشتراه خلال الشهر		

أما ما يستفيد فيجعل به ج/ مواد التعبئة والتغليف المستفدة مدينياً وحساب مواد التعبئة والتغليف دائناً بقيد تسوية .

(٧) الوقود والزيت والقوى المحركة (ما يستفيد منها يعتبر من المصروفات الصناعية غير المباشرة) : بالنسبة للوقود والزيت فتعثر من الأصول طبقاً لطريقة المخزون الدوري عادة إلى أن تستفيد فتتحول إلى مصروفات أما القوى المحركة فمن الواضح أنها قوى كهربائية مشتركة ، فما يسد منها لا يلزم أن يتساوى مع قيمة ما يلزم أن تتحمل به مصروفات الشهر ويتم التحقق من ذلك عند التدويرات ويكون قيد الإثبات كالآتي :

من ح/ الوقود والزيت والقوى المحركة .	٢٢٤٠٠	
إلى ح/ النقية	٢٢٤٠٠	
المشتريات النقية من الوقود والزيت ومواد فواتير		
القوى المحركة التي ورثت		

(٨) للربح والمهال الإدارية ومهال إدارة المصنع :

(تعتبر مهال إدارة المصنع من المصروفات الصناعية غير المباشرة بينما للربح والمهال الإدارية فيتحمل بها حساب الأرباح والخسائر) .

ويكون القيد :

من مذكورين		
ح/ المصروفات الصناعية غير المباشرة	٢٠٠٠	
ح/ للربح والمهال الإدارية	١٢٠٠	
إلى النقية	٤٢٠٠	

(٩) الأدوات الكتابية والطبوعات : ما يستفد منها يعتبر

مصروفاً إدارياً يحمل لحساب الأرباح والخسائر ما لم ينص صراحة أن جزءاً منها يخص المصنع .

من ح/ الأدوات الكتابية والطبوعات (أصل)	٢٢٠٠	
إلى ح/ الموردين	٢٢٠٠	
الأدوات الكتابية والطبوعات المشتراة خلال الشهر		

(١١.١٠) تسديدات الموردين والفوائد والتحصلات من العملاء .

ما سدد من الفوائد علي قرض المورد يمثل ما كان مستحقاً في الميزانية
الإفتتاحية وحيث أن القرض يحمل معدل فائدة ١٢٪ متوياً فأن فائدة شهر يناير
والتي تبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تعتبر من المصاريف التمويلية التي يتحمل بها حساب
الأرباح والخسائر ويتم إثبات إستحقاقها بقيد تسوية وتكون قيود التسديدات
والتحصلات كالآتي :

من مذكورين		
ح/ الموردین	٢٦٢٥٠٠٠	
ح/ فوائد مدينة مستحقة	٥٠٠٠٠	
إلي ح/ التغطية	٢٦٨٥٠٠٠	
سداد للموردين وسداد الفوائد المستحقة		
من ح/ التغطية	٧٠٠٠٠٠٠	
إلي ح/ العملاء	٧٠٠٠٠٠٠	
التحصلات من العملاء خلال الشهر		

ويلاحظ أن الدين المعومة يمكن إثباتها غير أن تسوية الخصم تترك

لقيد التسوية . ويكون إثبات الدين المعومة كالآتي :

من ح/ الدين المعومة	٢٠٠٠	
إلي ح/ العملاء	٢٠٠٠	
إعدام الدين عن الشهر		

من د/ مخصص الدين المشكوك فيها	٢٠٠٠	
إلى د/ الدين المعومة	٢٠٠٠	
تحصيل المخصص بالدين المعومة		

(١٢) مصاد الضرائب :

من د/ الضرائب المستحقة	٦٠٠٠٠٠	
إلى د/ التقفية	٦٠٠٠٠٠	
مصاد جزء من الضرائب المستحقة		

والتي هنا تنتهي العمليات التي تستلزم قيد إثبات أما باقي العمليات فهي
وبالإضافة لما سبق ذكره فهي تستلزم قيد تسويات .

ونقوم الآن بتصوير حسابات الأستاذ التي تكرر بقيد اليومية التي
تم إجرائها .

من	د/ مخزون المواد الأولية والخامات	له
٧٠٠٠٠٠	رصيد ١٩٩٢/١	من د/ المواد والنفقات المستحقة
٢٨٠٠٠٠	إلى د/ الرصيد بالدين	٢٧٠٠٠٠
		الرصيد في ١/٢١
٤٢٠٠٠٠		٥٠٠٠٠
		٤٢٠٠٠٠

منه / (إجمالي) الموردين لـ

٢٢٥٠٠٠	إلى حـ/التقنية	٢٢٥٠٠٠	وميد ١٢/١/٨
٢٢٢٦٠٠	الرصيد في ١٢/١/٢١	٢٥٠٠٠٠	من حـ/مخزون المواد الخامات
٢٨٥٨٢٠٠		٨٠٠٠	من حـ/مصاريف النقل الخارج
		١٢٠٠٠	من حـ/مواد التعبئة والتغليف
		٢٢٠٠	من حـ/الأدوات المكتبية والطباعة
		٢٨٥٨٢٠٠	

منه / المواد والخامات المستخدمة لـ

٢٧٠٠٠٠٠	إلى حـ/مخزون المواد والخامات	٢٧٠٠٠٠٠	الرصيد في ١/٢١ قبل التصاريح
٢٧٠٠٠٠٠		٢٧٠٠٠٠٠	

حـ / الأجور والمرتبات المستحقة

١٥٠٠٠٠	إلى التقنية	١٥٥٠٠٠٠	رصيد في ١٢/١/٨
١٥٠٠٠٠		١٥٥٠٠٠٠	

حـ / الأجور

١٧٠٠٠٠	إلى حـ/التقنية	١٧٠٠٠٠	الرصيد في ١/٢١ قبل التصاريح
١٧٠٠٠٠		١٧٠٠٠٠	

منه / ح/ التقفية ل

٢٢٠٠٠	الرصيد في ١٢/١/٢١	١٥٠٠٠	من ح/ الأجور المستحقة
٧٠٠٠٠٠	إلى ح/ إجمالي المصارف	١٧٠٠٠٠	من ح/ الأجور
		٢١٠٠٠	من ح/ الضريبة والإعلان المقدم
		٢٢١٠٠	من ح/ الوفاء والزيت والقوى للحركة
		٤٢٠٠٠	من مذكورين (مرتبات ومهال)
		٢٦٨٥٠٠٠	من مذكورين (موردين وأفراد)
		٦٠٠٠٠٠	من ح/ الاشتراكات المستحقة
		٢٦٥٢٦٠٠	الرصيد في ١٢/١/٢١
٧٠٢٢٠٠٠		٧٥٢٢٠٠٠	

منه / ح/ المبيعات ل

٧٥٠٠٠٠٠	الرصيد في ١/٢١	٧٥٠٠٠٠٠٠	من ح/ إجمالي المصارف
	قبل الإقفال	٧٥٠٠٠٠٠٠	

منه / ح/ (إجمالي) المصارف ل

٢٧٨٠٠	الرصيد في ١٢/١/٢١	١٨٠٠٠	من ح/ مبيعات وسمولات المبيعات
٧٥٠٠٠٠	إلى ح/ المبيعات	٧٠٠٠٠٠٠	من ح/ التقفية
		٢٠٠٠	من ح/ الدين المعبر
		٧٥٧٠٠٠	الرصيد في ١٢/١/٢١
٧٧٧٨٠٠٠		٧٧٧٨٠٠٠	

منه / مردوبات و مسموحات المبيعات لـ

١٨٠٠٠	إلى حـ/ إجمالي العملاء		١٨٠٠٠	الرصيد في ١/٣١
١٨٠٠٠			١٨٠٠٠	

منه / مصاريف النقل الخارج لـ

٨٠٠٠	إلى حـ/ الموردين		٨٠٠٠	الرصيد في ١/٣١
٨٠٠٠			٨٠٠٠	

منه / الدعاية والإعلان المقدم لـ

٢٤٠٠٠	إلى حـ/ التغطية		٢٤٠٠٠	الرصيد في ١/٣١ قبل التسويات
٢٤٠٠٠			٢٤٠٠٠	

منه / ح/ مواد التبعة والتنظيف له

١٧٠٠٠	إلى ح/ للوردين	١٧٠٠٠	الرصيد في ١/٣١ قبل التسويات
١٧٠٠٠		١٧٠٠٠	

منه / ح/ الوقود والزيت والقوة المحركة له

٢٧٤٠٠	إلى ح/ التقفية	٢٧٤٠٠	الرصيد في ١/٣١ قبل التسويات
٢٧٤٠٠		٢٧٤٠٠	

منه / ح/ المصروفات الصناعية غير المباشرة له

٢٠٠٠٠	إلى ح/ التقفية	٢٠٠٠٠	الرصيد في ١/٣١ قبل التسويات
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	

منه ح/المرتبات والمهايا الادارية له

١٢٠٠٠	إلى ح/التقنية		١٢٠٠٠	الرميدي في ١/٢١ قبل التسويات
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠	

منه ح/الأدوات الكتابية والطبوعات له

٢٢٠٠	إلى ح/المربين		٢٢٠٠	الرميدي في ١/٢١ قبل التسويات
٢٢٠٠			٢٢٠٠	

منه ح/الفوائد المبنية المستحقة له

٥٠٠٠	إلى ح/التقنية		٥٠٠٠	رميدي في ١/١٢
٥٠٠٠			٥٠٠٠	

منه	ح / الدين المستحقة	له
٢٠٠٠	إلى ح / العملاء (الجمالي الصلا)	س ح / مخصص دينون مشكوك فيها
٢٠٠٠		٢٠٠٠

منه	ح / مخصص الدين المشكوك فيها	له
٢٠٠٠	إلى ح / الدين المطوية	رصيد في ١٢/١/٨
٢٠٠٠	رصيد في ١/٢١ قبل التسويات	٦٠٠٠
٦٠٠٠		٦٠٠٠

منه	ح / الضرائب المستحقة	له
٦٠٠٠٠٠	إلى ح / التقية	رصيد في ١٨٩٢/١/٨
٩٠٠٠٠٠	رصيد في ١/٢١	١٥٠٠٠٠٠
		١٥٠٠٠٠٠

وبذلك ينتهي ترحيل قيود الإثبات التي تم أجزائها في دفتر اليومية . وتكون الخطوة التالية هي ترصيد الحسابات تمهيداً لإعداد ميزان المراجعة قبل التسويات . لاحظ أن الحسابات التي وردت في الميزانية الافتتاحية والتي لم تتقرر بهذه القيود تظل أرصدها في ميزان المراجعة قبل التسويات كما كانت عليه في الميزانية الافتتاحية .

نقوم الآن بأعداد ميزان المراجعة قبل التسويات علي ورقة عمل كما هو موضح في صفحات التالية :

ويتضح من ميزان المراجعة قبل التسويات كما هو ظاهر علي ورقة العمل أن أرصدة الحسابات التي لم تتأثر بقيود الإثبات السابقة قد ظهرت بتقس المبالغ التي ظهرت بها في الميزانية الإفتتاحية. أما الحسابات التي تأثرت فقد ظهرت بأرصعتها الجديدة كمخزون المواد الأولية والخامات مثلاً وكرصيد حسابي إجمالي العملاء وإجمالي الموردين وكرصيد حساب التقنية وكرصيد الضرائب المستحقة . كما يلاحظ أيضاً وجود حسابات جديدة ليس لها أرصدة إفتتاحية كحسابات المصروفات كالأجور وحسابات الإيرادات كالمبيعات بالإضافة إلي حسابات الأصول المستجدة .

٤ - إجراء التسويات وتحويلها وإستكمال ورقة العمل :

١ - وسوف نتتبع لأغراض إجراء التسويات تسلسل جملة العمليات الواردة في رأس المثال . وحيث يقع المخزون المستقر في شئ مخزون المواد الأولية والخامات (كما أفترضنا) فإن الرصيد الذي يظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات يكون هو الرصيد الموجود فعلاً في نهاية الشهر حيث حول ما أستتقد منها في العمليات الصناعية لحساب المواد الأولية والخامات المستخدمة، وهو من حسابات المصروفات التي يتحمل بها حساب الإنتاج . وبالتالي تكون أولي التسويات هي التي تتعلق بالأجور المستحقة والتي لم تسدد بعد حيث يجعل حساب الأجور مدينياً وحساب الأجور المستحقة دائناً كما يتضح من القيد رقم (١) علي ورقة العمل .

٢ - تتعلق هذه التسوية بالدعاية والإعلان المقدم حيث يخص شهر يناير ١٩٩٢ منها ١٠٠٠ جنيه فيتحول الأصل إلي مصروف بهذا القدر حيث يجعل بمصروف الدعاية والإعلان مدينياً وحساب الدعاية والإعلان المقدم دائناً . ومصروفات الدعاية والإعلان من المصروفات التي تحمل لحساب الأرباح والخسائر .

شركة العبور لصناعة الملابس الجاهزة

ورقة العمل في ١٢/٣١/١٩٩٢

ميزان المراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
لرصدقات	لرصدقبة	ل	م	لرصدقات	لرصدقبة	
١٠٢٠٠٠	٥٠٠٠٠	(١) ٢٠٠٠		١٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	مباني
	٢٠٠٠٠٠	(١) ٢٥٠٠			٢٠٠٠٠٠	مخصص إهلاك مباني
٩٢٥٠٠٠	٢٥٦٠٠٠	(١) ٢٠٠٠		٩٠٠٠٠	٢٥٦٠٠٠	أثاث ومعدات
٥٢٠٠٠	٥٠٠٠٠	(١) ٥٠٠٠		٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	مخصص إهلاك آلات ومعدات
	٥٠٠٠٠	(١) ٥٠٠٠			٥٠٠٠٠	سيارات
	٥٠٠٠٠	(١) ٥٠٠٠			٥٠٠٠٠	مخصص إهلاك سيارات
	٥٠٠٠٠	(١) ٥٠٠٠			٥٠٠٠٠	مخزون المواد الأولية والخامات
	٥٠٠٠٠	(١) ٥٠٠٠			٥٠٠٠٠	مخزون إنتاج من انتاج ١/٨
	٥٠٠٠٠	(١) ٥٠٠٠			٥٠٠٠٠	مخزون إنتاج عام ١/٨
	٧٥٧٠٠٠	(١) ٢٠٠٠			٧٥٧٠٠٠	العلاوة
٦٠٠٠	٦١٥٦١٠٠			٢٠٠٠	٦١٥٦١٠٠	مخصص الدين لشركاء فيها
١٠٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠٠		تقديع بالفزينة والبنك
١٠٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠٠		رأس المال
١٠٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠٠		أرباح محسوبة
٢٢٢٢٠٠				٢٢٢٢٠٠		قرض مورد الآلات
٥٥٠٠٠٠				٥٥٠٠٠٠		موردون
٩٠٠٠٠٠				٩٠٠٠٠٠		دائنون
٢٤٥٠٠٠				٢٤٥٠٠٠		مخصص احتياطي
	٢٧٠٠٠٠				٢٧٠٠٠٠	أرصدة دائنة مقبولة
	٤٩٥٠٠٠	(١) ٢٥٠٠			٤٩٥٠٠٠	المواد والخامات المستعملة
٧٥٠٠٠٠				٧٥٠٠٠٠		أثر
	١٨٠٠٠٠				١٨٠٠٠٠	مخصصات
٨٠٠٠٠					٨٠٠٠٠	مخصصات وسموات مبيعات
٢٢٠٠٠٠	(١) ١٠٠٠٠			٢٤٠٠٠٠		مصاريف النقل للخارج
٥٠٠٠٠٠	(١) ٢٥٠٠٠			١٢٠٠٠٠		الدعاية والإعلان المقدم
٧٤٠٠٠٠	(١) ٢٥٠٠٠			٢٢٤٠٠٠		مخصصات التغطية والتقليص
٨١٧٠٠٠	(١) ٢٥٠٠٠			٢٢٤٠٠٠		الوفيق والزيت واقعي الحركة
١٢٠٠٠٠	(١) ٢٥٠٠٠			٢٠٠٠٠٠		المسحوق الصنعية غير المباشرة
١٢٠٠٠٠				١٢٠٠٠٠		المرتبات والمهام الإدارية
				٢٢٠٠٠٠		الاوراق التغطية والطابعات
				١٢٢٦٦٢٠٠	١٢٢٦٦٢٠٠	

حساب الانتاج		حساب المتاجرة		حساب الأرباح والخسائر		الميزانية العمومية	
لـ	مـ	لـ	مـ	لـ	مـ	لـ	مـ
						٥٠٠٠٠٠	
						٢٠٠٠٠٠	
						٧٥٦٠٠٠	
						٥٠٠٠٠٠	
					٥٠٠٠٠٠		
						٧٥٧٠٠٠	
						٢٦٥٢٦٠٠	
						٢٢٢٠٠	
						٣٠٠٠	
						١٥٠٠٠	
							٢٧٠٠٠٠
							٢٩٥٠٠٠
				٧٥٠٠٠٠ (١٨٠٠٠)			
				٨٠٠٠			
						٢٢٠٠٠	
						٥٠٠٠	
						٧٤٠٠	
							٨١٧٠٠
						١٢٠٠	

شركة العبور لصناعة الملابس الجاهزة

ورقة العمل في ٣١ / ١ / ١٩٩٢ (تابع)

تابع الترميز بعد التسويات		تابع التسويات		إسم الحساب
أرصدة دائنة	أرصدة ائنة	ل	ح	
٢٥٠٠٠	١٠٠٠	(١) ٢٥٠٠٠	(١) ١٠٠٠	الأجور المستحقة
	٧٠٠٠		(٢) ٧٠٠٠	مصرفات الدعاية والإعلان
٢٢٠٠	٢٠٠٠	(٤) ٢٢٠٠	(٥) ٢٠٠٠	مواد التعبئة والتغليف المستخدمة
	١٠٠٠٠		(٦) ١٠٠٠	التي هي الحركة المستحقة
١٠٠٠٠	٣٠٠٠	(٣) ١٠٠٠٠	(٧) ٣٠٠٠	الأدوات المكتبية والمطبوعات المستخدمة
	١٠٠٠٠		(٨) ١٠٠٠٠	القوائم المدينة المستحقة
	٥٠٠		(٩) ٥٠٠	القوائم المدينة المستحقة
			(١٠) ٥٠٠	الديون المستحقة فيها
			(١١) ٥٠٠	حساب الإنتاج (ربحية حساب
			(١٢) ٥٠٠	تكلفة الإنتاج القائم من الشهر
			(١٣) ٥٠٠	الإنتاج تحت التشغيل ١/٢١
			(١٤) ٥٠٠	إهلاك مباني الإدارة
			(١٥) ٥٠٠	تكلفة الإنتاج من الشهر (من حساب المتاجرة)
١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	مخزون آخر الفترة من الإنتاج القائم
				معدل البيع من الشهر الي ح/ الأرباح
				والخسائر
				حاصلها أرباح الشهر

[illegible]

٢ - ترتبط التسوية الثالثة بمواد التعبئة والتغليف والتي عادة ما يستخدم جودتها نظام المخزون الدوري وتزدي التسوية إلى إثبات ما تحول منها إلى معبريات خلال الشهر بقيد تسوية يجعل حساب مواد التعبئة والتغليف المستخدمة مديناً وحساب مواد التعبئة والتغليف دائناً بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه (١٢٠٠٠ - ٥٠٠٠) وتعتبر مواد التعبئة والتغليف المستخدمة من المصروفات البسيطة التي يتحمل بها صلب الأرباح والخسائر .

٤ - وتنطق التسوية الرابعة بتحديد نصيب الشهر من الوقود والزيوت والقوى المحركة كالآتي :

ما تم شراؤه نقداً خلال الشهر ٢٢٤٠٠ جنيه ولم يكن له لمصيد في بداية الفترة

- ما بقي من وقود وزيوت في نهاية الشهر ٧٤٠٠

ما تم استنفاده من وقود وزيوت وما تم

سدائه من القوى المحركة ٢٥٠٠٠

+ قوى محركة مستنفده ، ولم تسدد قيمتها ٢٢٠٠

جملة ما يلزم تحميله لحساب المصروفات

الصناعية عن الشهر ٢٨٢٠٠

ويكون القيد مركباً يجعل حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة

مديناً بجملة المبالغ وحساب الوقود والزيوت والقوى المحركة دائناً بمبلغ ٢٥٠٠٠

جنيه وحساب القوى المحركة المستحقة (من حسابات الالتزامات) دائناً بمبلغ

٢٢٠٠ جنيه .

٥ - تتعلق التسوية الخامسة بالأدوات الكتابية والطبوعات المستفدة حيث تتحول من أصل إلي مصروف ويتحمل بها حساب الأرباح والخسائر مالم يتص صراحة علي تحميل المصنع بجزء منها حيث يحمل هذا الجزء في هذه الحالة لحساب المصروفات الصناعية غير المباشرة والتي تقفل بدورها في حساب الإنتاج . وفي الحالة موضوع المثال يجعل حساب الأدوات الكتابية والطبوعات المستخدمة مدينياً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه مقابل جعل ح/ الأدوات الكتابية والطبوعات دائناً .

٦ - وتعلق التسوية السادسة بالفوائد المستحقة علي قرض المورد لمدة

$$\text{شهر أي } ١٠٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} > \frac{١}{١٢} = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

حيث يجعل حساب الفوائد المدينة مدينياً بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه مقابل جعل حساب الفوائد المدينة دائناً وتعتبر الفوائد المدينة من المصروفات التمويلية التي يتحمل بها حساب الأرباح والخسائر .

٧ - وتعلق التسوية السابعة بزيادة مخصص الديون المشكوك فيها إلي ما كان عليه في بداية الشهر أي بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه بجعل حساب الديون المشكوك فيها (مصروف يحمل لساب الأرباح والخسائر) مدينياً وحساب المخصص دائناً .

٨ - تتعلق التسوية الثامنة بالإنتاج غير التام (الإنتاج تحت التشغيل) يجعل حساب الإنتاج مدينياً برصيد أول الشهر ودائناً برصيد آخر الشهر ، كما

يجعل حساب الإنتاج مديناً بالمواد الأولية والخامات المستخدمة والأجور المباشرة والمصاريف الصناعية إلا أن المصاريف الصناعية سوف يصيبها تسويات أخرى تتعلق بالأهلاك علي أصول المصنع عن الشهر . ولذلك نقسم في هذه التسوية علي إقفال رصيد الإنتاج غير التام (تحت التشغيل في ١/١) أول الشهر في حساب الإنتاج يجعل الأول دائناً والآخر مديناً وإثبات الإنتاج تحت التشغيل آخر الشهر يجطه مديناً وحساب الإنتاج دائناً .

٩ - حساب الأهلاك والتسويات الخاصة به .

يحمل إهلاك أصول المصنع علي حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة وهوكالاتي :

$$\text{إهلاك مباني المصنع} \quad ١٨٠٠٠ \div ١٢ = ١٥٠٠$$

$$\text{إهلاك آلات المصنع} \quad ٢٠٠٠٠ \div ١٢ = ٢٥٠٠٠$$

$$\text{إهلاك السيارات} \quad ٢٤٠٠٠ \div ١٢ = ٢٠٠٠$$

$$\underline{\underline{٢٨٥٠٠}}$$

كما يجعل حساب إهلاك مباني الإدارة مديناً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه $\div ١٢$ أي بمبلغ ٥٠٠ جنيه ذلك مقابل جعل مخصصات الأهلاك المعنية دائنة كل بما يخصه .

٤ - ١ - إجراء قيود التسوية :

يمكن إجراء التسويات التسع من واقع ما سبق أيضاً في خطوات البند ٤ - بعاليه أو من واقع خاتمي التسويات بورقة العمل في صورة قيد مركب واحد . وتكون قيود التسوية من واقع ورقة العمل كالاتي :

مدين	دائن	مدين
	من مذكورين	
٢٥٠٠٠	ح/ الأجور (١)	
٥٦٧٠٠	ح/ المصروفات الصناعية غير للبشرة (١+٤)	
١٠٠٠	ح/ مصروفات الدعاية والإعلان (٢)	
٧٠٠٠	ح/ مواد التعبئة والتغليف المستخدمة (٣)	
٢٠٠٠	ح/ الأدوات المكتبية والطبوعات المستخدمة (٥)	
١٠٠٠٠	ح/ الفوائد المدينة (١)	
٢٠٠٠	ح/ الدين المشكوك فيها (٧)	
٥٠٠٠٠٠	ح/ الإنتاج (بقية مخزون ١/٨ من الإنتاج تحت التشغيل (٨)	
٤٠٠٠٠٠	ح/ الإنتاج تحت التشغيل ٧٢١	
٥٠٠	ح/ إهلاك مباني الإدارة [بقية (١)]	
	إلى مذكورين	
٢٠٠٠	ح/ مخصص إهلاك مباني [الإهلاك حمل حساب المصروفات الصناعية بمبلغ ١٥٠٠ جنيه منه في (١)]	
٢٥٠٠٠	ح/ مخصص إهلاك آلات ومعدات [(١) الإهلاك حمل لساب المصروفات الصناعية]	
٢٠٠٠	ح/ مخصص إهلاك السيارات (١) [حمل الإهلاك لساب المصروفات الصناعية]	
٥٠٠٠٠٠	ح/ مخزون إنتاج تحت التشغيل ١/٨ (٨) حمل لساب الإنتاج تحت التشغيل	
٢٠٠٠	ح/ مخصص الدين المشكوك فيها (٧)	
١٠٠٠	ح/ الدعاية والإعلان المقدم (٢)	
٧٠٠٠	ح/ مواد التعبئة والتغليف (٣)	
٢٥٠٠٠	ح/ الوقود والزيت والقرى الحركة (٤) حمل لساب المصروفات الصناعية كجزء من رقم ()	
٢٠٠٠	ح/ الأدوات المكتبية والطبوعات (٥)	
٢٥٠٠٠	ح/ الأجور المستخدمة (١)	
٢٢٠٠	ح/ القرى الحركة المستخدمة (٤) حمل لساب المصروفات كباقي رقم (٤)	
١٠٠٠٠	ح/ الفوائد المدينة المستحقة (١)	
٤٠٠٠٠٠	ح/ الإنتاج (٨) بقية الإنتاج تحت التشغيل آخر الشهر ١/٣	
١٠٠٥٢٠٠	قيود التسوية عن الشهر كما وارد تفصيلها بورقة العمل	١٠٠٥٢٠٠

لاحظ أن : (١) حساب إهلاك المباني بما يخسر المصنع وقدره ١٥٠٠ جنيه + إهلاك الآلات الخاصة بالمصنع ٢٥٠٠٠ جنيه + إهلاك السيارات المخصصة لنقل الخامات وقدره ٢٠٠٠ جنيه قد جعل به حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة مديناً (١) . وكان من الممكن جعل د/ الإهلاك لكل من هذه العناصر مديناً ثم يقلل د/ الإهلاك فيما يخص المصنع بعد ذلك في د/ المصروفات الصناعية غير المباشرة كئخذ البنود الثلاثة الرئيسية في حساب التكلفة الصناعية وفي المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات الصناعية غير المباشرة .

٢ - كذلك الأمر فيما يتعلق بالوقود والزيوت المستخدمة والقوى المحركة المساعدة (٢٥٠٠ ج) كذلك القوى المحركة المستخدمة والتي لم تستد بعد (٢٢٠٠ ج) فقد تحصل بها حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة [مجموع عمصري (٤)] .

٢ - وسطنا حساب الإنتاج في التسوية رقم (٨) ليجعل مديناً بمخزون أول الفترة (١/١) من الإنتاج تحت التشغيل (الإنتاج غير التام) نظير إقفال هذا الحساب وإثبات مخزون آخر الفترة من نفس الإنتاج . وكان يمكن تجاهل ذلك ويحمل د/ الإنتاج بالإنتاج تحت التشغيل أول الفترة من ميزان المراجعة بعد التسويات طبقاً للمخزون الدوري ويتم إثبات تحت التشغيل آخر الفترة بجعل د/ الإنتاج دليلاً ود/ إنتاج تحت التشغيل آخر الفترة مديناً ولكننا فضلنا هذه المعالجة في حساب التشغيل وعالجنا الإنتاج في بداية الفترة ونهايتها في حساب المتاجرة حتي يتعرف القارئ علي بدائل المعالجة ويتحقق من أن النتيجة في كلا الحالتين واحدة .

٤ - ٢ - ترحيل قيد التسوية علي ورقة العمل وإعداد ميزان

المراجعة بعد التسويات :

لا شك في أننا علي دراية تامة بكيفية الترحيل علي ورقة العمل واستخراج الأرصدة التي يتكون منها ميزان المراجعة بعد التسويات طبقاً للقواعد التالية :

١ - الرصيد الذي لم يصبه تسويات في خاتمي التسويات يظل في ميزان المراجعة بعد التسويات كما كان عليه في ميزان المراجعة قبل التسويات

٢ - إذا كان الرصيد قد أصابه تسويات فله للحصول علي الرصيد الجديد في الميزان بعد التسويات تتبع القواعد التالية .

(أ) الرصيد المدين في الميزان قبل التسويات والذي جعل مديناً في التسويات يضاف إلي رصيد قيمة التسوية المدينة لتحصل علي الرصيد بعد التسويات .

(ب) الرصيد المدين في الميزان قبل التسويات والذي جعل دائناً في التسويات نحصل علي الرصيد الجديد في الميزان بعد التسويات بعد طرح ما جعل به الرصيد المدين دائناً - ويتوقف طبيعة الرصيد الجديد علي حسب إشارة ناتج الطرح فإما كانت الإشارة موجبة يظل الرصيد المتبقي مديناً أما إذا كانت الإشارة (ناتج الطرح) سالبة فيصبح الرصيد الجديد دائناً .

(ح) الرصيد الدائن في الميزان قبل التسويات يضاف إليه ما جعل به دائناً في التسويات أو يخصم منه ما جعل به مديناً في التسويات لتحصل علي

الرصيد الجديد في الميزان بعد التسويات بنقش النسق التفصيلي
الموضح في أ ب . مع الأخذ في الاعتبار طبيعة الرصيد في هذه الحالة
أنه دائن في الميزان قبل التسويات .

وبعد إتخاذ هذه الإجراءات نحصل علي أرصدة ميزان المراجعة بعد
التسويات علي ورقة العمل ونصبح بعد أن نتحقق من توازن الميزان في حالة
إستعداد لإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

٤ - ٢ - إعداد الحسابات الختامية :

يتم إعداد الحسابات الختامية من واقع ميزان المراجعة بعد التسويات
بإعقال أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات فيها . وحيث أننا في منشأة
صناعية فيلزمنا بإدبيء ذي يديء أن نقوم بإعداد حساب الإنتاج الذي يوضح
تكلفة الإنتاج التام عن الفترة . ويتم ذلك بإعقال حسابات مخزون أول الفترة من
الإنتاج غير التام (تحت التشغيل) والمواد المباشرة والمصاريف الصناعية غير
المباشرة في حساب الإنتاج بجعله مدينأ بها وخصم حساب مخزون آخر الفترة
من الإنتاج غير التام بجعل حساب الإنتاج دائنأ بقيمته لنحصل علي تكلفة
الإنتاج التام عن الفترة . وحيث أننا في قيود التسوية قمنا بتصفية مخزون أول
الفترة . وآخر الفترة من الإنتاج التام ليظل ١٠٠٠٠٠ جنيه يتحمل بها ح/ـ
الإنتاج وتم إثبات ح/ـ مخزون الإنتاج تحت التشغيل فعلاً . فتن قيود الأقفال
اللزمية لإعداد حساب الإنتاج تكون كالآتي :

من حـ/ الإنتاج	٤٢٨١٧.
إلى منكودين	
حـ/ المواد الأولية والخامات المستخدمة	٣٧.....
حـ/ الأجود	٤٩٥...
حـ/ المصروفات الصناعية غير المباشرة	٨٦٧..
حـ/ التغير في مخزون الإنتاج غير التام + أول الفترة - آخر الفترة	١.....
تحصيل حـ/ الإنتاج (فوايقال عناصر تكلفة الإنتاج) بناتمر تكلفة الإنتاج عن الفترة	
من حـ/ للتجارة	٤٢٨١٧.
إلى حـ/ الإنتاج	٤٢٨١٧..
تحويل تكلفة الإنتاج التام (رصيد حساب الإنتاج) لحساب للتجارة	

٤ - ٣ - ١ - وطبقاً لذلك يكون حـ/ الإنتاج كالآتي :

شركة المبور لصناعة الملابس الجاهزة

حساب الإنتاج

منه عن الفترة من ١/١ حتى ١٩٩٢/١/٣١ ج

		إلى منكودين	
		حـ/ المواد الأولية والخامات	٣٧.....
		حـ/ الأجود	٤٩٥...
		حـ/ المصروفات الصناعية غير المباشرة	٨٦٧..
		حـ/ التغير في مخزون الإنتاج غير التام	١.....
		(مخزون أول الفترة - مخزون آخر الفترة) ٥.....	
رصيد تكلفة الإنتاج العام (من حـ/ للتجارة)	٤٢٨١٧..	- مخزون آخر الفترة (١.....)	
	٤٢٨١٧..		٤٢٨١٧..

٤ - ٢ - ٢ - إعداد حساب المتاجرة :

ما زالت مهمة حساب المتاجرة هي قياس مجمل الربح الذي يمثل الفرق بين تكلفة البضاعة المباعة وصافي المبيعات . ويتم حساب تكلفة البضاعة المباعة في المنشآت الصناعية كالآتي :

مخزون الإنتاج التام أول الفترة	٥٠٠٠٠٠
+ تكلفة الإنتاج التام عن الفترة	٤٢٨١٧٠٠
تكلفة البضاعة المتاحة	٤٨٨١٧٠٠
- تكلفة الإنتاج التام آخر الفترة	٥٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة	٤٢٨١٧٠٠

وتكون قيود الإقفال اللازمة لإعداد حساب المتاجرة وإقفال وصيده في حساب الأرباح والخسائر كالآتي : (لاحظ أن تكلفة الإنتاج التام عن الفترة قد تم إقفالها في ح/ المتاجرة ضمن قيود الإقفال الخاصة بحساب الإنتاج بعالية) .

من ح/ المتاجرة	٥٠٠٠٠٠
إلى مخزون الإنتاج التام ١/٨	٥٠٠٠٠٠
تحصيل حساب المتاجرة بمخزون الإنتاج التام أول الفترة	
هذا وقد سبق أن تحمل حساب المتاجرة بتكلفة الإنتاج التام عن الفترة	
من ح/ مخزون الإنتاج التام آخر الفترة ١/٢١	٥٠٠٠٠٠
إلى ح/ المتاجرة	٥٠٠٠٠٠
إثبات مخزون الإنتاج التام في نهاية الفترة . وقد رحل المبلغ للجانب المدين من ح/ المتاجرة بشارية سالية حتي يعطي هذا الجانب تكلفة البضاعة المباعة	

من حـ/ المبيعات	٧٥٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠٠
إلى حـ/ المتاجرة	٧٥٠٠٠٠٠	
إقفال المبيعات في حساب المتاجرة		
من حـ/ المتاجرة		١٨٠٠٠
إلى حـ/ مردوبات ومسموحات المبيعات	١٨٠٠٠	
ويلاحظ أن هذه قد رجحت للجانب الدائن من حـ/ المتاجرة بلمشارة		
سالية حتي يعطي الجانب الدائن صافي المبيعات		
من حـ/ المتاجرة (مجموع الربح)		٢١٠٠٢٠٠
إلى حـ/ الأرباح والخسائر		
إقفال مجموع الربح عن الشهر في حساب الأرباح والخسائر	٢١٠٠٢٠٠	

ويظهر حساب المتاجرة عن الشهر كالاتي :

شركة الميرور لصناعة الملابس الجاهزة

حساب المتاجرة

منه عن الفترة من ١/١ حتي ١٩٩٢/١/٢١ لـ

من حـ/ المبيعات	٧٥٠٠٠٠٠		إلى حـ/ مخزون الإنتاج	٥٠٠٠٠	
(إلى حـ/)	(١٨٠٠٠)		انقاص ١/١		
مردوبات			إلى حـ/ الإنتاج	٤٢٨١٧٠٠	
مسموحات			تكلفة البضاعة المتاحة		٤٨٨١٧٠٠
المبيعات			(من حـ/ مخزون		(٥٠٠٠٠٠)
صافي المبيعات		٧٤٨٢٠٠	الإنتاج التام ١/٢١)		
			تكلفة البضاعة المتاحة		٤٢٨١٧٠٠
			رصيد مجموع الربح		٢١٠٠٢٠٠
			(إلى حـ/ الأرباح		
			والخسائر)		

٤ - ٢ - ٢ - حساب الأرباح والخسائر :

يفعل في حساب الأرباح والخسائر مجمل الربح (وقد تم إقفاله في القيد السابقة) وباقي حسابات الإيرادات (ولا يوجد إيرادات أخرى في هذا المثال) كما يقفل فيه حسابات المصروفات التسويقية والإدارية والتمويلية ، أما المصروفات الصناعية فقد حملت لحساب الإنتاج وتكون قيد الأقفال الخاصة بحساب الأرباح والخسائر كالآتي :

من ح/ الأرباح والخسائر	٤٢٥٠٠
إلي مذكورين	
ح/ مصاريف النقل الخارج	٨٠٠٠
ح/ المرتبات والمهاليا الإدارية	١٧٠٠٠
ح/ مواد التعبئة والتغليف المستخدمة	٧٠٠٠
ح/ مصروفات الدعاية والإعلان	١٠٠٠
ح/ الأدوات الكتابية والطبوعات المستخدمة	٢٠٠٠
ح/ الفوائد المدينة	١٠٠٠٠
ح/ العمود المشكوك فيها	٢٠٠٠
ح/ إهلاك مباني الإدارة	٥٠٠
إقفال للمصروفات الإدارية والبيعية والتمويلية في حساب الأرباح والخسائر	
من ح/ الأرباح والخسائر	٢٠٥٦٨٠٠
إلي ح/ صافي أرباح الشهر (التي يظهر في خاتمتي الميزانية) ويضاف علي الأرباح	٢٠٥٦٨٠٠
إقفال رصيد حساب الأرباح والخسائر عن الشهر	

ويظهر حساب الأرباح والخسائر كالاتي :

شركة العبور لصناعة الملابس الجاهزة

ح/ الأرباح والخسائر عن الفترة

من ١/١ حتى ٣١/١/٩٢

منه	لـ
	٢١٠٠٢٠٠
إلي مفكوتين	من ح/ للتاجرة
٨٠٠٠ ح/ مصاريف النقل الخارج	(مجلد الربح)
١٢٠٠٠ ح/ للرتبات والمهاليا الإدارية	
٧٠٠٠ ح/ مواد التعبئة والتغليف المستخدمة	
١٠٠٠ ح/ مصروفات الدعاية والإعلان	
٢٠٠٠ ح/ الأدوات المكتبية والطابعات المستخدمة	
١٠٠٠٠ ح/ الفوائد المدينة	
٢٠٠٠ ح/ الدينون المشكوك فيها	
٥٠٠ ح/ إهلاك مباني الإدارة	
٢٠٠٦٨٠٠ الرصيد (صافي الربح)	
إلي ح/ أرباح الشهر	
٢١٠٠٢٠٠	٢١٠٠٢٠٠

لاحظ أن الحسابات الختامية الثلاث بعاليه وكذا قيد إقفالها قد تم

إعدادها من واقع خامات ورقة العمل .

٤ : ٣ : ٤ : الميزانية العمومية :

تظهر الميزانية العمومية الأرصدة الواردة في خلتي الميزانية في ورقة

العمل مرتبة علي حسب طبيعتها وليس كمجرد أرصدة مدينه ودائنة . فالمباني من الأصول وهي مبنية ومخصص إهلاك المباني من الصابيات المقابلة للأصول ، فيظهر مطروحاً من المباني في جانب الأصول لأنه ليس من الخصوم ورغم طبيعته الدائنة .

كذلك فلن رصيد أرباح الشهر يضاف إلي حقوق الملكية في الجزء الخاص بها في جانب الخصوم من الميزانية وهكذا .

وتظهر الميزانية العمومية في ٩٢/١/٢١ كالآتي :

لاحظ أيضاً أن خاتمي للميزانية في ورقة العمل يمثلان خاتمي ميزان المراجعة بعد الأقفال .

شركة العبور لصناعة للملابس الجاهزة

الميزانية العمومية في ١٩٩٢/١/٣١

الخصوم		الأصول	
حقوق الملكية :		الأصول الثابتة :	
رأس المال	١٠٠٠٠٠	مباني	٥٠٠٠٠
الأرباح المحجوزة	١٠٠٠٠٠	- مخصص إهلاك	١٠٢٠٠
أرباح الشهر	٢٠٠٦٨٠		٢٩٨٠٠٠
	٥٠٠٦٨٠	آلات ومعدات	٣٠٠٠٠٠
قرض مورد الآلات	١٠٠٠٠٠	- مخصص إهلاك	٩٢٥٠٠
التزامات قصيرة الأجل		سيارات	٢٤٦٠٠
		- مخصص إهلاك	٥٢٠٠٠
موزعون	٢٢٢٢٠٠	الأصول المتداولة :	
دائنون	٥٤٠٠٠	مخزون المواد الخامات	٥٠٠٠٠
ضرائب مستحقة	٩٠٠٠٠	مخزون إنتاج غير تام	٤٠٠٠٠
أجور مستحقة	٢٤٠٠٠	(تحت التشغيل)	
قوى محرك مستحقة	٣٢٠٠	مخزون إنتاج تمام	٥٠٠٠٠
قوائد مدينة مستحقة	١٠٠٠٠	العملاء	٧٤٧٠٠
أرصدة دائنة متنوعة	٧٤٥٠٠٠	- مخصص الديون المشكوك فيها	٦٠٠٠
	١٤٦٦٤٠٠	وعالية وإعلان مقدم	٢٢٠٠٠
		وقود وزيوت	٧٤٠٠
		مواد تعبئة وتنظيف	٥٠٠٠
		أدوات كتابية ومطبوعات	١٧٠٠
		نقدية بالبنوك والصندوق	٣٦٠٠
	٧٤١٨٠٠٠		٣٦٤٣٦٠٠
			٧٥١٨٢٠٠

وهنا تنتهي الدورة المحاسبية وورقة العمل في المشروعات الصناعية .

٥ - ملخص استخلاصات ورقة العمل :

من المثال التوضيحي السابق يظهر لنا أن ورقة العمل يمكن أن تغيدنا

فيما يلي :

- اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات .
- اعداد التسويات ، واعداد قيود اليومية الخاصة بها .
- اعداد قيود الاقفال ، وتصوير الحسابات الختامية .
- اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، واعداد الميزانية العمومية .

ورغم ذلك فنجب أن يكون من المفهوم للقارئ أن ورقة العمل لا تصلح بديلاً لقيود التسوية وقيود الاقفال التي يجب اجراؤها في دفتر اليومية وترحيلها للحسابات الخاصة بها في نهاية الدورة المحاسبية . ذلك بالضرورة لأن دفتر اليومية ودفتر الأستاذ يعدان من السجلات الدائمة للمشروع التي يمكن الرجوع إليها وقت أن تقتضي الحاجة ذلك ، أما ورقة العمل فهي مجرد أداة تسهل للحاسب القيام بئجراء التسويات وإجراء قيود الاقفال واعداد الحسابات الختامية والميزانية . وفي بعض المشروعات يتم الاعتماد علي ورقة العمل لاعداد حسابات ختامية وميزانية عمومية علي أساس شهري دون إجراء قيود التسوية والاقفال حتي نهاية السنة المالية . حيث يتم اقفال الحسابات بصفة نهاية السنة المالية المتقضية . ولا شك إن ورقة العمل تعتبر أداة فعالة في هذا الصدد حيث تجعل الاجرامات المحاسبية منتظمة ، وتساعد في تلخيص العمليات وتقسيمها بما يمكن من تحقيق هذا الغرض (عرض اعداد حسابات ختامية وميزانية عمومية علي أساس شهري) بسهولة وثقة .

ولا تختلف ورقة العمل في المنشآت التجارية عنها في المشروعات الصناعية . ويمكن أن تقتصر علي خانة واحدة للحسابات الختامية الثلاثة بصفة مجمعة في المنشآت الصناعية ولكننا فضلنا أن نقرر لكل حساب ختامي خاتمين حتي يتبين للقارئ الفرق بين المنشآت التجارية والصناعية من ناحية وتظهر له العلاقة بين الحسابات الختامية الثلاثة وبعضها البعض وعلاقة حساب الأرباح والخسائر بالميزانية .

أسئلة وتمارين

الفصل الثالث

أولاً : الأسئلة :

السؤال الأول :

يرر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية (أضرب أمثلة تبرز إجابتك) .

(أ) تجعل حسابات الأصول الملائمة مدينة بكل بنود المصروفات التي يتم

سدادها مقدماً وتجعل حسابات الالتزامات الملائمة دائنة بكل الإيرادات

التي تتحصل مقدماً سواء كان ذلك في المنشآت التجارية أو الصناعية .

(ب) يمكن أن يتزامن قيد التسوية مع قيد الإثبات الدفترى لواقعة أو حدث معين

ولكن قيد التسوية لا بد وأن يسبق قيد الأفعال .

(ج) تزداد الأصول بتدفق الإيرادات سواء تم تحصيلها نقداً أو لم يتم تحصيلها

بينما يلزم أن تزداد الالتزامات بتدفق المصروفات إذا لم يتم سدادها
نقداً .

(د) يمكن أن لا يترتب علي بعض عناصر المصروفات سداد أية نفقة حالياً

أو مستقبلاً .

(هـ) الأصول هي ما تبقى من سلع أو خدمات في نهاية الفترة المحاسبية الحالية

يمكن أن تستفيد منها الفترة أو الفترات المحاسبية التالية .

(و) تعتبر كل العمليات التي يترتب عليها الحصول علي أصول بقصد

استخدامها في عمليات الوحدة المحاسبية من العمليات المستمرة .

(ز) ورقة العمل هي أداة محاسبية تمكن المحاسب من تطبيق طريقته المنتظمة الحساب لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

(ح) إذا ظهر الرصيد المدين لأحد الحسابات في ميزان المراجعة بعد التسويات بمبلغ يزيد عما كان عليه الرصيد قبل التسويات ، فلابد وأن يكون الحساب قد جعل مديناً في التسويات بالفرق .

(ط) لا يحتوي ميزان المراجعة بعد الأقفال علي أي من حسابات الإيرادات والمصروفات ولكنه يلزم لتوازنة أن يحتوي علي حصة المقابلة (المقاصة) بين هذه الحسابات .

(ي) بالرغم من أن رصيد الأرباح يظهر في خانة المدين من خاتمي حساب الأرباح والخسائر فهو يلزم أن يظهر في خانة الدائن من خاتمي الميزانية العمومية علي ورقة العمل .

السؤال الثاني :

اختر الإجابة الصحيحة من الإجابات المعطاه لكل حالة من الحالات التالية بعد سباق المبررات الكافية .

١ - تم مع بداية الفترة المحاسبية تركيب آلات وإعدادها للإستخدام كان قد تم إستيرادها من الخارج وبلغت تكلفتها في حالتها المعدة للإستخدام ١٤٠٠٠ جنيه منها ١٢٠٠٠ جنيه تكلفة تركيب وإعداد . وتقدر الحياة الإنتاجية لآلات خمس سنوات تباع بعدها خردة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه . ويترتب علي ذلك :

(١) العملية تامة ومنجزة يعرب عليها جعل حساب الآلات مديناً وحساب التقديرية

دائناً بمبلغ ٤١٥٠٠٠ جنيه غير أنها مستمرة .

(ب) حتي تحقق المقلبة السليمة للإيرادات بالمصروفات يلزم أن يتحمل حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة عن السنة الأولى بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه تمثل إهلاك الآلات إذا كان الإهلاك بطريقة القسط الثابت .

(ج) يتحدد إهلاك الآلات بقيد تسوية يجعل حساب الإهلاك (مصرف) مدينياً أو حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة وحساب مخصص الإهلاك (مقابل أو مضاد للأصل الهالك) دائناً .

(د) كل ما تقدم . . . (هـ) لا شيد مما تقدم .

٢ - جعل حساب التأمين ضد الحريق مدينياً عند سداد قيمة بوليصة تأمين ضد الحريق تقضي سنة اعتباراً من ٤/١ عند السداد في ٢/٢٧ بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه . وحيث أن الفترة المحاسبية (السنة المالية) تنتهي في ١٢/٢١ من كل عام فإنه :

(١) كان من المفضل جعل حساب التأمين المقدم مدينياً عند السداد (وهو من حسابات الأصول) بدلاً من حساب التأمين ضد الحريق (وهو من حسابات المصروفات) حيث العملية لها آثار مستقبلية ولم تكن مفتوية عند إنجازها . خاصة إذا كانت للتأمين علي المصنع .

(ب) يلزم في ظل الوضع الموضح بالحالة جعل حساب التأمين المقدم مدينياً في نهاية الفترة بمبلغ ٦٠٠ جنيه بحساب التأمين ضد الحريق دائناً حتي يتبقي في حساب المصروف ما يخص الفترة . ومعني ذلك إمكانية تحول المصروف !!ي أصل وهو الأمر غير المنطقي .

(ج) تتحمل الفترة التي تم فيها السداد بما استفادت به من غطاء التأمين في كل الأحوال والذي يبلغ ١٨٠٠ جنيه والتي تحمل في المنشآت الصناعية لحساب المصروفات الصناعية غير المباشرة كما يتحول مبلغ ٦٠٠ جنيه كأصل ليفيد الفترة المقبلة لمدة ثلاثة شهور .

(د) كل ما تقدم . . . (هـ) لا شيء مما تقدم .

٢ - تعمل محلات العجواني لمدة ٢٠٠ يوم في السنة ويبلغ متوسط أجر العمالة في اليوم ١٥٠ جنيه وتسدد أجور الأسبوع المنتهي اليوم في بداية الأسبوع التالي (أسبوع العمالة ٦ أيام) . هذا وقد انتهت السنة المالية في تاريخ يتوافق مع آخر يوم في أسبوع العمالة . ويترتب علي ذلك .

(أ) يظهر رصيد الأجور في ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ٤٤١٠٠ جنيه في نهاية العام .

(ب) يجعل حساب الأجور مديناً وحساب الأجور المستحقة دائناً بمبلغ ٩٠٠ جنيه في التسويات .

(ج) يبلغ ما يخص العام من الأجور ٤٥٠٠٠ جنيه ويلزم أن يظهر كذلك في ميزان المراجعة بعد التسويات .

(د) كل ما تقدم . . . (هـ) لا شيء مما تقدم .

٤ - بلغ رصيد مهمات وأدوات ألف والعزم في بداية العام مبلغ ٦٤٠٠ جنيه وفي خلال العام تم شراء مواد ومهمات أخرى بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه رد منها للمورد ما تبلغ قيمته ١٥٠٠ جنيه لعدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة . وعند الشراء جعل حساب مواد ومهمات ألف والعزم مديناً وعند الرد جعل تقس الحساب دئناً . ويتحقق من وجود كمية وقيمة المواد والمهمات في نهاية العام

وجد أن ما تبقى منها في المخازن تبلغ تكلفته ٧٥٠٠ جنيه وهذا يعني .

(أ) أن مصاريف ألف والحزم عن العام قد بلغت ١٠٠٠٠ جنيه يجعل بها حساب المصاريف مئياً وحساب الأصل دائماً بقيد تسوية وتحمل لحساب الأرباح والخسائر .

(ب) يظهر رصيد مواد ومهمات وأدوات ألف والحزم في ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ١٧٥٠٠ جنيه وفي ميزان المراجعة بعد التسويات بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه .

(ج) تزداد المصروفات في التسويات بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بينما تنقص الأصول بنفس المبلغ .

(د) كل ما تقدم (هـ) لا شيء مما تقدم .

هـ - ظهر في خانة الدائن من خاتمي الميزانية في ورقة العمل مبلغ ٩٠٠٠ جنيه تمثل إيجار دائن مقدم . وكانت الوحدة قد أجرت أحد مبانيها لمدة عام اعتباراً من ٨٨/٤/١ وحصلت علي إيجار العام مقدماً في ذلك التاريخ . ويترتب علي ذلك ، بفرض أن السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام :

(أ) أن يظهر الإيجار الدائن المقدم (الترام) في ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه تمثل إيجار المبني لمدة عام .

(ب) ن قيد التسوية قد جعل الإيجار الدائن المقدم مئياً والإيجار الدائن (إيراد) دائماً بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه تمثل إيجار ٩ شهور من العام الذي انتهى في ٨٨/١٢/٣١ . ويقفل هذا الإيراد في حساب الإنتاج .

(ج) بالرغم من أن الإيجار الدائن المقدم من الالتزامات ولكنه لا يتم سداده في العادة نقداً . وإنما لحساب الأرباح والخسائر .

(هـ) كل ما تقدم (هـ) لا شيء مما تقدم .

٦ - بلغت جملة الإيرادات قبل إجراء التسويات ٢١٥٠٠٠ جنيه بينما بلغت جملة المصروفات قبل إجراء التسويات ١٢٠٠٠٠ جنيه . وبلغت جملة الإيرادات بعد إجراء التسويات ٢٢٠٠٠٠ جنيه بينما بلغت جملة المصروفات بعد إجراء التسويات ١٩٥٠٠٠ جنيه منها ٤٥٠٠٠ جنيه تمثل إهلاك مباني والآلات المصنوع . وكان رصيد الأرباح المحجوزة في ميزان المراجعة قبل التسويات ٢٥٠٠٠ جنيه . وهذا يعني :

(أ) أن التسويات قد أدت إلي تحول أصول إلي مصروفات تبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه منها ٤٥٠٠٠ جنيه أصول تخص المصنوع .

(ب) أن المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات بتحقيق عنها أرباحاً قدرها ٢٥٠٠٠ جنيه . وتظهر هذه الأرباح في حساب الأرباح والخسائر .

(ج) أن حقوق الملكية سوف تزيد عن طريق الأرباح المحجوزة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم (هـ) لا شيء مما تقدم .

٧ - يؤدي تحقق الإيرادات إلي زيادة الأصول حتماً مع زيادة حقوق الملكية أو الالتزامات كما يؤدي تحقق المصروفات إلي نقص الأصول حتماً أو زيادة الالتزامات مع نقص حقوق الملكية حيث :

(أ) إذا كانت الإيرادات تخص الفترة فهي تؤدي إلي زيادة الأصول سواء

تحصلت نقداً أو كانت مسنحة وتؤدي كدفع إلى زيادة حقوق الملكية ، أما إذا كانت لا تخص الفترة فهي تؤدي إلى زيادة الأصول وزيادة الالتزامات بالإيرادات المقدمة .

(ب) إذا كانت المصروفات تخص الفترة فهي تؤدي إلى نقص الأصول ، وإذا كان قد تم سدادها نقداً فهي تؤدي إلى نقص حقوق الملكية ، ويمكن أن يكون قد تم سداد مقابلها نقداً في فترات سابقة .

(ج) إذا كانت المصروفات تخص الفترة ولكنها ما زالت مسنحة فهي تؤدي إلى زيادة الالتزامات مع نقص حقوق الملكية .

(د) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

(أ) قامت إحدى الشركات بشراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاث سنوات اعتباراً من ١٩٩١/١/١ لتغطية مخزون المواد الأولية والخامات . وسددت قيمة البوليصة في ذلك التاريخ نقداً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه . وقد تم إجراء القيد الآتي في دفتر اليومية :

١٥٠٠ من ح/ التأمين ضد الحريق (مصرف)

١٥٠٠ إلى ح/ التقية (أصول)

فإذا علمت أن السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام . فالطلب

مثك هو :

١ - تحديد الحساب الذي يتحمل بمصاريف التأمين ضد الحريق عن عام

١٩٩١ .

٢ - إجراء قيد التسوية اللازم علي هذا الأساس في ١٢/٣١/١٩٩١ . وتصوير الحسابات اللازمة لترحيل القيد إليها وتحديد رصيدها .

٣ - قم بعرض طريقة بديلة لإثبات العملية السابقة وإجراء التسوية اللازمة في نهاية ١٩٩١ وصور الحسابات اللازمة أيضاً .

٤ - هل هناك خلاف في النتائج النهائية في كل من الحالتين السابقتين ؟

(ب) بلغ مخزون الخامات في بداية السنة المالية لشركة عبد الحميد حسونة الصناعية ٥٧٠٠ جنيه ، وقد تم شراء خامات خلال السنة بعضها نقداً والبعض الآخر علي الحساب بلغت في مجموعها ٢٢٢٠٠ جنيه ، وفي نهاية السنة المالية وجد أن الخامات المتبقية تبلغ تكلفتها ٩٢٠٠ جنيه . قم بإجراء قيود التسوية والإقفال اللازمة .

(ج) تقوم محلات الحذاء الأحمر بسداد أجور عمال البيع عن كل اسبوع في اليوم الأول من الأسبوع التالي . وتبلغ الأجور اليومية ١٠٠ جنيه . وقد انتهت السنة المالية بعد انقضاء خمسة أيام من الأسبوع الأخير فيها . قم بإجراء ما يلزم من قيود تسوية .

(د) تستثمر شركة محلات الصالون الأحمر ٢٠٠٠٠ جنيه في سندات حكومية تتحصل عنها فوائد كل ستة شهور قدرها ٢٠٠ جنيه في أول ابريل وأول اكتوبر من كل عام وتنتهي السنة المالية في ١٢/٣١ . قم بإثبات تحصيل الفوائد الدائنة وبإجراء التسويات اللازمة عن عام ١٩٩١ . صور حسابات الأستاذ اللازمة ثم قم بإجراء ما يلزم من قيود لاقفال .

(هـ) قامت شركة التأمين العربية بتنجير أحد مبانيها لشركة المقاولات الصناعية بإيجار سنوي يبلغ ٢٤٠٠ جنيه يسدد مقدماً إعتباراً من تاريخ التجير في ١٩٩١/٢/١. وتستخدم شركة المقاولات الصناعية المبني المستأجر لتشوين الوقود والزيوت . قم بإجراء القيود اللازمة لإثبات الإيجار في دفاتر كل من الشركتين علي حدة . ثم قم بإجراء قيود التسوية اللازمة في ١٩٩١/١٢/٣١ حيث تنتهي السنة المالية لكل من الشركتين .

التمرين الثاني :

فيما يلي ميزان المراجعة قبل التسويات لشركة العاشر من رمضان

الصناعية في ١٩٩١/١٢/٣١ :

تحتيا يخص المصنع والتك يخص	مبـلاني	٢٠٠٠٠
الإدارة تلك المقتني بواقع ١٠٪	مخصص لإهلاك مباني	١٥٠٠٠
سنوياً دون قيمة كثررة	آلات ومعدات المصنع	٢٥٠٠٠٠
تلك بواقع ١٥٪ سنوياً دون قيمة كثررة	مخصص لإهلاك الآلات والمعدات	١١٢٥٠٠٠
	مخزون الخامات ١٢/٣١	٢٠٠٠٠
	مواد وخامات مستخدمة	١٧٠٠٠٠
بلغ رصيد آخر الفترة ١٥٠٠٠ ج	مخزون إنتاج غير تام ١/١	٢٠٠٠٠
بلغ رصيد آخر الفترة ٧٠٠٠٠ ج	مخزون إنتاج تام ١/١	١٥٠٠٠٠
	مسـلـاه	١٥٠٠٠٠
يراد أن يقلل رصيد المخصص كما هو عليه	مخصص ديون مشكور فيها	١٥٠٠٠
تبلغ الأجر للمساهمة في نهاية العام ٥٠٠٠ ج	أجـور مباشرة	١٢٥٠٠٠
تبلغ الأجر غير المباشرة ٢٠٠٠ ج	أجر غير مباشرة	١٢٠٠٠
تم سداده إبتداءً من تاريخ سريته في ١/١ لمدة عام بقي منها في نهاية العام ٢٥٠٠ جنيه	مرتبات ومهاليا موظفي المصنع	٢٨٠٠٠
الذي المحرك للمنطقة السداد عن العام تبلغ ١٥٠٠٠ ج	تأمين مقدم علي الخامات	١٢٠٠٠
	وقود وزيوت قطع غيار	٤٨٥٠٠
	قوى محركة	١٢٢٠٠
	مبـدات	٤٠٠٠٠٠
	دروها حديدات	١٥٠٠٠
	مسـولون	٥٥٠٠٠
	والتنـون	٢٥٠٠٠
	أرصدة دائنة متقومة	١٥٠٠٠
	رأس المال	١٠٠٠٠٠٠
	أرباح محجوزة	؟
	تقنية بالبنوك والمستوفى	٨٥٦٠٠٠
		٦٤٠٩٨٠٠
		٦٤٠٩٨٠٠

المطلوب :

١ - نقل ميزان المراجعة علي ورقة عمل وإجراء التسويات اللازمة وإعداد ميزان المراجعة بعد التسويات .

٢ - إجراء قيود الأقفال الخاصة بكل من الحسابات الختامية الملائمة في دفتر اليومية وتصوير الحسابات عن عام ١٩٩١ .

الفصل الرابع

في

تصحيح الأخطاء

١ - مقدمة:

انتهينا حتى الآن من توضيح اجراءات الدورة المحاسبية للمحاسبة المالية في المشروعات التجارية والصناعية. وفي الحياة العملية عادة ما يقوم بهذه الاجراءات أو يساهم في القيام بها وتوجيهها عناصر بشرية، والبشر غير معصوم من الخطأ. وقد سبق ان ذكرنا بصدد عرض ميزان المراجعة أن هناك أخطاء تنتج عن السهو والنيان، واخرى تنتج عن عدم الإلمام بالقواعد والاجراءات المحاسبية، أو عدم الدقة في تطبيق هذه الاجراءات. وقد قسمنا الأخطاء عموماً الى اخطاء سهو وأخطاء ارتكاب حيثذ ولكننا لم نتعرض لاجراءات تصحيحها محاسبياً. ويهدف هذا الفصل الى توضيح اجراءات تصحيح الأخطاء محاسبياً.

٢ - أنواع الأخطاء ووسائل اكتشافها:

تقسم الأخطاء عموماً كما سبق ان ذكرنا الى قسمين: الأول يشتمل على الأخطاء التي تنتج عن السهو أو النسيان، ويشتمل الثاني على الأخطاء التي ترجع الى عدم الإلمام بالقواعد والاجراءات المحاسبية أو عدم الدقة في تطبيق هذه القواعد والاجراءات. ويطلق على القسم الأول خطأ سهو أو الحذف، ويطلق على القسم الثاني خطأ الإرتكاب.

، وتشتمل أخطاء السهو أو الحذف في عدم إثبات العمليات الواجبة الإثبات دفترياً في الدفاتر المحاسبية، أو عدم ترحيل هذه العمليات للحسابات الخاصة بها. وتنقسم هذه من حيث وسائل اكتشافها الى نوعين: الأول يمكن اكتشافه عن طريق ميزان المراجعة، والثاني لا يمكن اكتشافه الا عن طريق المراجعة

المستدبة للعمليات الخاصة بالمرور، أو عن طريق الصدفة. فالسهر عن إثبات عملية من العمليات التامة والمنجزة في دفتر اليومية ومن ثم عدم ترحيلها الى الأستاذ، لن يؤثر في توازن ميزان المراجعة لأن العملية بطرفها لم يتم إثباتها أصلاً ومن ثم يكون لعدم إثباتها نفس الأثر على الأرصدة المدينة مثلما أنه على الأرصدة الدائنة ولا يؤثر على توازن الميزان. كذلك قد يتم إثبات عملية معينة بدفتر اليومية ونسي المحاسب ترحيلها بطرفها الى حسابات الأستاذ، فبالرغم من أن العملية تم إثباتها دفترياً في هذه الحالة، إلا أن عدم ترحيلها لحسابات الأستاذ بكل من طرفيها المدين والدائن، لن يؤثر في ميزان المراجعة، ومن ثم لا يمكن اكتشافها عن طريقة. أما إذا تم إثبات العمدة بدفتر اليومية إثباتاً صحيحاً وتم ترحيل احد طرفيها للحساب الخاص به في دفتر الأستاذ، دون ترحيل الطرف الآخر، فإن ذلك سوف يؤثر في توازن الميزان. فإذا تم ترحيل الطرف لئين للعملية دون التعرف الدائن، فإن أثر ذلك سوف يقتصر على أرصدة أحد جانبي الميزان دون الجانب الآخر. فإذا كانت العملية هي شراء بضاعة على الحساب مثلاً وتم الترحيل في حساب المشتريات دون حساب الموردين، فإن الأرصدة المدينة في ميزان المراجعة سوف تزيد عن الأرصدة الدائنة بمقدار قيمة المشتريات الأجلة في هذه الحالة.

وسواء كان الخطأ الناتج عن السهو والنسيان يؤثر في توازن ميزان المراجعة أو لا يؤثر فيه، فإنه يلزم لاكتشافه وتحديد موضع القيام بإجراءات مراجعة مراحل الدورة المحاسبية، فلذا كان الخطأ يؤثر في توازن الميزان تبدأ إجراءات المراجعة في العادة من نهاية الدورة المحاسبية متجهة نحو بدايتها على النحو السابق ذكره بصدد الكلام عن ميزان المراجعة. أما إذا لم يكن الخطأ بأثر على توازن الميزان فإن اكتشافه يتم في العادة عن طريق إجراءات المراجعة الداخلية والمخارجية التي تصاحب إجراءات الدورة المحاسبية.

وتشتمل أخطاء الإرتكاب على الأخطاء التي تنج عن عدم الإلمام بالقواعد المحاسبية كالجهل بقواعد التفرقة بين حسابات الأصول والمصروفات مثلاً، أو حسابات الإيرادات والالتزامات، وينتقل على هذا النوع من الأخطاء

اصطلاح «الأخطاء الفنية». ومثال ذلك شراء آلة من الآلات وجعل حساب مشتريات المواد الأولية، أو مشتريات البضائع مدينياً بها أو شراء أدوات ومهمات وقيدتها في حساب أدوات ومهمات مستخدمة. ومن أمثلة الأخطاء الفنية أيضاً إحتلال الحساب للمدين على الحساب الدائن سواء كان ذلك في القيد في الدفاتر أو في الترحيل لحسابات الأستاذ أو كلاًهما.

وتشتمل أخطاء الإرتكاب أيضاً على أخطاء عكس الأرقام وحذف الأصفار والأخطاء الحسابية في الجمع والطرح والتي سبق ذكرها في البند الرابع من الفصل الخامس. وتطلق على هذا النوع من الأخطاء اصطلاح «أخطاء التهاون في التدقيق». ويشتمل هذا النوع أيضاً على الأخطاء التي ترتب على الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة.

وسواء اكانت أخطاء الإرتكاب أخطاء فنية أو أخطاء تهاون في التدقيق فإن اكتشافها عن طريق ميزان المراجعة يتوقف على تأثيرها على كل من جانيه. فكما سبق وذكرنا نجد أن أخطاء عكس الأرقام وحذف الأصفار والأخطاء الحسابية في الجمع والطرح تؤثر في توازن الميزان. أما أخطاء الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة عند الترحيل لحسابات الأستاذ فيتوقف أثرها على توازن الميزان على توافق جانب الحساب الذي يتم الترحيل اليه عن طريق الخطأ مع جانب الحساب الواجب الترحيل اليه، فإذا كان كل من الحسابين مدين بطبيعته مثلاً وتم الترحيل لحساب معين في الجانب المدين بدلاً من الترحيل للجانب المدين من الحساب الصحيح فإن ذلك لن يؤثر على توازن الميزان. أما الترحيل للجانب المدين من أحد حسابات العملاء مثلاً بدلاً من الترحيل للجانب الدائن من أحد حسابات الموردين، فسوف يؤثر حتماً على توازن الميزان، مع بقاء العوامل الأخرى على حالها.

أما الأخطاء الفنية في الترجيح المحاسبي كإحتلال حسابات الأصول على حسابات المصروفات أو حسابات المحصوم على حسابات الإيرادات، والترحيل على هذا الأساس فلا يؤثر على توازن الميزان. وعلى العموم فإن أثر الأخطاء على توازن الميزان يتوقف على مدى توافق الخطأ مع مبدأ القيد المزدوج في الإثبات

والترحيل . فإذا تم إخلال بهذا المبدأ سواء كان ذلك في الإثبات أو في الترحيل لحسابات الأستاذ فإن الخطأ يؤدي الى عدم توازن الميزان .

وسواء تم اكتشاف وجود الخطأ عن طريق عدم توازن الميزان أو لم يكن الخطأ يؤثر على هذا التوازن ، فإنه يلزم لتصحيحه تحديد مكان وجوده أولاً للتعرف على مصدره وطبيعته واتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة . ولا يتأتى ذلك إلا عن طريق عمليات المراجعة للاجراءات المحاسبية ومراحل الدورة المحاسبية المختلفة .

٣ - طرق تصحيح الأخطاء :

عندما يتم اكتشاف الأخطاء وتحديد موقعها في الدورة المحاسبية والتعرف على طبيعتها يسبغ من اللازم اتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيحها . وتتوقف اجراءات التصحيح المناسبة على مكان وجود الخطأ في الدورة المحاسبية وطبيعة الخطأ ذاته . ويتم تصحيح الأخطاء عادة اما عن طريق الشطب أو عن طريق اجراء قيود باليومية العامة تكفل تصحيح الخطأ .

وتم تصحيح الأخطاء بالشطب بمعرفة مدير الحسابات اذا كانت هذه الأخطاء تقع في دفاتر الأستاذ المختلفة ، فإذا كان الخطأ مترتب على عكس الأرقام مثلاً أو حذف الاصفار فإنه يمكن تصحيح الخطأ عن طريق شطب الرقم غير الصحيح بالمداد الأحمر وتدوين الرقم الصحيح واعادة ترصيد الحساب على هذا الأسس . فإذا رحل للجانب المدين من ح/ اجمالي العملاء مثلاً مبلغ ٧٦٨٩٠ جنيه على اعتبار أنه يمثل مجموع يومية المبيعات عن الشهر بينما كان هذا المجموع عبارة عن ٦٧٩٨٠ جنيه ، فإن التصحيح يتم بشطب الرقم الأول وتدوين الرقم الثاني الصحيح واعادة ترصيد الحساب بعد التصحيح . وبالطبع يجب أن يقوم بعملية الشطب والتصحيح شخص مسؤول مثل مدير الحسابات مثلاً ، ويقوم بالتوقيع بجوار التصحيح .

ويمكن أيضاً اتباع طريقة الشطب والتصحيح اذا كان الخطأ ناتجاً عن

العمليات الحسابية للجمع والطرح والتضريب وعلى أن يكون الخطأ موجوداً في دفاتر الأستاذ وليس في دفاتر اليومية.

أما إذا كان الخطأ في دفتر اليومية العامة أو في دفاتر اليومية المساعدة، فإنه يلزم لتصحيحه إجراء قيود يومية، فإذا كان الخطأ يتمثل في السهو في إثبات إحدى العمليات في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة، فإن تصحيحه يستوجب إثباته وترجيحه وتعديل أرصدة الحسابات طبقاً لذلك، وسواء كان السهو في الإثبات متعلقاً باليومية العامة أو باليوميات المساعدة فإن التصحيح يجب أن يتم في اليومية العامة. فإذا سقط من المحاسب إثبات عملية مبيعات آجلة في يومية المبيعات للعميل حسين في ٢١/٣ مثلاً، وتم اكتشاف الخطأ في ٢٧/٤، وكانت العملية بمبلغ ٥٠٠ جنيه، فإن ذلك يستوجب إجراء قيد في اليومية العامة في ٢٧/٤ كالآتي:

٥٠٠	من حـ/ العميل حسين
٥٠٠	إلى حـ/ المبيعات
إثبات المبيعات الآجلة للعميل حسين بتاريخ ٢١/٣ التي سقط	
قيدها سهواً في يومية المبيعات.	

ورغم إمكانية تصحيح هذا الخطأ في يومية المبيعات، إلا أن وجوب إثباته في اليومية العامة يرجع لسببين: أولهما إبراز الخطأ حتى يتنبه المتسبب فيه، ولعدم تكرار حدوثه، وثانيهما هو أن اكتشاف الأخطاء في اليوميات المساعدة عادة ما يكون لاحقاً لإجراء قيود الملخصات الشهرية لها في اليومية العامة عن الفترة التي وقع فيها الخطأ.

لما إذا كان القيد أصلاً وارد في اليومية العامة وسقط إثباته، كشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ١٣٥٠ جنيه على الحساب في ١/٤ ولم يتم إثباته حتى تقدم المورد في ١٥/٧ للمطالبة بالقيمة فإن الإثبات يكون كالعادة مع توضيح سقوط قيد العملية في التاريخ المناسب في شرح القيد كالآتي:

٢٥٠٠ من حـ/ الأثاث والتزيين
 إلى حـ/ الدائنين ١٢٥٠
 إثبات شراء أثاثات والتزيينات على الحساب من المورد (فلان)
 بتاريخ ١/٤، والذي سقط فيه سهواً.

أما إذا كان الخطأ ناتجاً عن ارتكاب في اليومية العامة أو اليوميات
 المساعدة فإن تصحيحه يمكن أن يتم بإحدى طريقتين:

١ - الطريقة المطولة: وبمقتضاها يتم إلغاء القيد الخطأ عن طريق جعل
 طرفه الدائن مدينًا وطرفه المدين دائنًا، ثم إجراء القيد التصحيح. ويرحل كل
 من قيدي الإلغاء والتصحيح للحسابات الملائمة فتستقيم الأمور. فلو فرضنا
 مثلاً أن العملية الخطأ كانت تتعلق بشراء مواد ومهمات صيانة نقداً بمبلغ
 ٢٥٠٠ جنيه، ومواد ومهمات الصيانة تعد من الأصول طبعاً حتى يتم
 استخدامها فتحول إلى مصروفات. ولنفرض أن إثبات هذه العملية في اليومية
 العامة عن طريق الخطأ كان كالآتي:

٢٥٠٠ من حـ/ مصروفات الصيانة
 إلى حـ/ النقدية ٢٥٠٠
 إثبات شراء مواد ومهمات صيانة نقداً

فإن تصحيح هذا القيد الذي جعل حسابات المصروفات مدينة بمواد
 ومهمات الصيانة بدلاً من حسابات الأصول يتم في ظل هذه الطريقة كالآتي:

٢٥٠٠ من حـ/ النقدية
 إلى حـ/ مصروفات الصيانة ٢٥٠٠
 إلغاء القيد الخطأ رقم ... صفحة ... بتاريخ ...
 من حـ/ مواد ومهمات الصيانة ٢٥٠٠
 إلى حـ/ النقدية ٢٥٠٠
 إثبات القيد بتصحيح لشراء مواد ومهمات صيانة نقد بتاريخ ...

ولنفرض كمثال آخر، انه عند إثبات الملخص الشهري ليومية المشتريات البالغ مجموعها عن شهر مارس ١٦٩٨٠ جنيه، ثم إثبات الملخص في اليومية العامة ببلغ ١٦٩٨٠ جنيه. ولتصحيح هذا يجري الغاء القيد الخطأ كالآتي:

١٦٩٨٠	من حـ/ اجمالي الموردين
١٦٩٨٠	الى حـ/ المشتريات
	الغاء القيد الخطأ بتاريخ ٣/٣١.

ثم يجري اثبات القيد الصحيح كالآتي:

١٦٩٨٠	من حـ/ المشتريات
١٦٩٨٠	الى حـ/ اجمالي الموردين
	تصحيح اثبات الملخص الشهري ليومية المشتريات عن شهر مارس.

ولنفرض كمثال ثالث لنوع ثالث من الخطأ ان المدفوعات للمورد عبد الرحيم حسن والبالغ قدرها ١٧٦٠ جنيه خلال شهر ابريل قد تم اثباتها في يومية المدفوعات على أنها ١٦٧٠ جنيه وتم ترحيلها لحساب المورد وتجميع اليومية وإثبات قيد الملخص الشهري لها في اليومية العامة على هذا الأساس.

ويتم تصحيح الخطأ في اليومية العامة بالقيدين التاليين:

١٧٦٠	من حـ/ النقدية
١٦٧٠	الى حـ/ المورد عبد الرحيم حسن
	الغاء الخطأ.

١٧٦٠	من حـ/ المورد عبد الرحيم حسن
١٧٦٠	الى حـ/ النقدية
	اثبات القيد الصحيح.

هذا ويتم ترحيل كل من القيدين الى ح/التقديرة واجمالي الموردين في دفتر الأستاذ العام وحساب المورد عبد الرحيم حسن في أستاذ الموردين .

٢- الطريقة المختصرة: وبمقتضى هذه الطريقة لا يتم الغاء القيد الخطأ إلا إذا كان، هذا الإلغاء ضرورياً لتصحيح الخطأ ذاته، وانما يتم تصحيح الخطأ عن طريق تحويل القيد الخطأ الى قيد صحيح بقيد واحد. فلو وجعنا للمثال الأول في الطريقة المطولة نجد أنه من الممكن تصحيح الخطأ الوارد به بقيد واحد هو:

٢٥٠٠	من ح/مواد ومهمات الصيانة
٢٥٠٠	الى ح/مصرفات الصيانة

فحساب التقديرة في هذا المثال لم يتأثر بتصحيح الخطأ ولذلك فهو غير وارد بقيد التصحيح. أما حساب مصرفات الصيانة فقد جعل مدينياً عن طريق الخطأ بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه بدلاً من ح/مواد ومهمات الصيانة، ولذلك فقيد التصحيح يؤدي الى جعل حساب مصرفات الصيانة دائناً، وهو ما ترتب على قيد الإلغاء في الطريقة المطولة، ويؤدي الى جعل حساب مواد ومهمات الصيانة مدينياً، وهو ما ترتب على قيد التصحيح في الطريقة المطولة.

وإذا أعدنا النظر في المثال الثاني في الطريقة المطولة لوجدنا أن حساب اجمالي الموردين قد جعل دائناً بالزيادة عن طريق الخطأ بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه في الوقت الذي جعل به حساب المشتريات مدينياً بالزيادة بنفس القيمة. ويكون قيد تصحيح الخطأ في هذه الحالة بالشكل الذي يترتب عليه الغاء هذه الزيادة على الوجه التالي:

١٨٠٠٠	من ح/اجمالي الموردين
١٨٠٠٠	الى ح/المشتريات

تصحيح الخطأ بالزيادة في اجمالي الموردين الشهري ليومية
المشتريات عن شهر مارس.

وعلى نفس النمط يمكن تصحيح الخطأ الوارد في المثال الثالث كالآتي:

٩٠	من حـ/ المورد عبد الرحيم حسن
٩٠	لل حـ/ القفية
	تصحيح الخطأ بالتقصير في إثبات المدفوعات للمورد عبد الرحيم حسن بتاريخ ...
	صفحة ... يومية المدفوعات.

أما الحالات التي يكون الغاء القيد الخطأ ضروري لتصحيح الخطأ ذاته فهي تتمثل في تلك الحالات التي يكون طرفي القيد فيها خطأ كإحلال الطرف اللدين محل الطرف الدائن والعكس، أو التوجيه الخاطئ لطرفي القيد. وكمثال للحالة الأولى نفترض أن إثبات الأجور المستحقة للعاملين في نهاية الفترة والتي لم تسدد بعد تم كالتالي (مبلغ ٢٧٠ جنيه مثلاً):

٢٧٠	من حـ/ الأجور المستحقة
٢٧٠	لل حـ/ الأجور

والمفروض أن حساب الأجور المستحقة من حسابات الخصوم وبما أنها لم تسدد بعد فذلك يعني ضرورة جعلها دائنة. كما أن حساب الأجور من حسابات المصروفات ويجب زيادته بالأجور المستحقة التي لم تسدد بعد في نهاية الفترة وذلك بجعله مديناً. وحتى يتم تصحيح هذا الخطأ يتم إجراء قيد عكسي يضعف القيمة حتى يتم الغاء القيد الخاطئ، وإثبات القيد الصحيح في نفس الوقت طبقاً للطريقة المختصرة كالآتي:

٧٤٠	من حـ/ الأجور
٧٤٠	لل حـ/ الأجور المستحقة
	لغاء قيد الخاطئ، وإثبات الأجور المستحقة وإثبات القيد الصحيح، كل بمبلغ ٢٧٠ جنيه.

أما الحالة الثانية فتضع من المثال الثاني: افترض أنه قد تم إثبات الخصم
التقدي المكسب من الموردين على المشتريات الآجلة والبالغ قدره ١٢٧ جنيه
مثلاً على أساس أنه خصم مسموح به كالآتي:

١٢٧	من حـ/ الخصم المسموح به
١٢٧	إلى حـ/ العملاء

وقد ترتب على هذا القيد جعل الخصم المسموح به مدينياً بدلاً من جعل
الخصم المكسب دائناً وجعل حساب للعملاء دائناً بدلاً من جعل حساب
الموردين مدينياً. وأفضل طريقة لتصحيح الخطأ في مثل هذه الحالة هو إلغاء القيد
الخطأ في كلا طرفي، وإثبات القيد الصحيح، وهي للمثال المعروض
كالآتي:

١٢٧	من حـ/ العملاء
١٢٧	إلى حـ/ الخصم المسموح به
	إلغاء القيد الخطأ.
١٢٧	من حـ/ الموردين
١٢٧	إلى حـ/ الخصم المكسب
	إثبات المعمول على خصم تقدي مكسب على المشتريات الآجلة.

٤ - الأخطاء التي تؤثر في توازن ميزان المراجعة:

إذا تم التوصل إلى مصدر الأخطاء التي تؤدي إلى عدم توازن ميزان
المراجعة وتلك قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية، فإن إجراءات تصحيحها
لا تخرج عن الإجراءات السابق التعرض لها. فإذا كان الخطأ يقع في حسابات
الأسناد المختلفة يتم تصحيحه بالشطب ثم يعاد ترصيد الحسابات التي يقع فيها
الخطأ وتقل الأرصدة الصحيحة لميزان المراجعة بحيث يتحقق توازنه. وإذا وقع

الخطأ في دفاتر اليومية فإن إجراءات التصحيح تستلزم إما إلغاء القيد الخطأ، وإثبات القيد الصحيح وترحيل كلا القيدين للحسابات اللامجة بالاستاذ وإعادة ترصيدا ونقل الأرصدة الصحيحة لميزان المراجعة بدلاً من الأرصدة الخاطئة، أو تعديل القيد الخطأ بحيث يمكن تصحيح الخطأ بقيد واحد دون الحاجة إلى إلغاء القيد الخطأ، كما سبق أن وضحنا في الطريقة المختصرة. والواقع أن معظم الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان غالباً ما تقع أثناء الترحيل لحسابات الأستاذ أو ترصيد الحسابات، وبالتالي يتم تصحيحها عن طريق الشطب.

أما إذا لم يمكن التوصل إلى مصدر الخطأ أو الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان في الوقت الذي يسمح بأعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية في الموعد المرغوب، فإن الأمر يستدعي معالجة الفرق بين جانبي الميزان بصفة مؤقتة لتحقيق توازنه لأغراض إعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية حتى تتمكن من معرفة مصدر الخطأ وتصحيحه في الفترة المحاسبية التالية. ويتم ذلك بتوسيط حساب يطلق عليه الحساب المعلق ويجعل رصيده مدينياً أو دائئياً بالفرق بين جانبي الميزان. فإذا كان الفرق بين جانبي الميزان يتمثل في زيادة الجانب للمدين عن الجانب للدائن بمبلغ ٧٠ جنيه مثلاً فإن الحساب المعلق يظهر برصيد دائن في ميزان المراجعة بهذا الفرق أما إذا كان الفرق بين جانبي الميزان يتمثل في زيادة الجانب للدائن على الجانب للمدين بمبلغ ١٢٠ جنيه مثلاً فإن رصيد الحساب المعلق يظهر في ميزان المراجعة برصيد مدين بهذا الفرق. ويفتح الحساب المعلق في الأستاذ العام برصيد الميزان (الفرق بين جانبيه) دون إجراء قيود دفترية، حتى تتكشف الأخطاء في الفترة المحاسبية التالية. ويظهر الرصيد المدين للحساب المعلق في الأصول في الميزانية تحت عنوان أرصدة مدينة أخرى، كما يظهر الرصيد إذا كان دائئياً في الخصوم في الميزانية تحت عنوان أرصدة دائنة أخرى.

ولنفرض مثلاً أن الخصم المسروح به على الليحات الأجلة عن شهر مارس كما ورد في دفتر يومية المقبوضات بلغ ١٦٠ جنيه، وعند إجراء القيد الشهري للخصم اليومية وترحيله وحل مبلغ الخصم المسروح به إلى الجانب

الدائن من حساب الخصم المكتسب بدلاً من الجانب المدين لحساب الخصم المسموح به عن طريق الخطأ. فلو تم اكتشاف هذا الخطأ قبل اعداد الحسابات الختامية والميزانية لأمكن تصحيح الوضع بتطبع المبلغ من الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب وإثباته في الجانب المدين من حساب الخصم المسموح وإعادة ترصيد الحسابين ونقل الأرصدة الجديدة لميزان المراجعة. أما إذا لم يتمكن المراجع من اكتشاف سبب الخطأ، وهذا ما يندر حدوثه عملياً، والذي يؤدي الى زيادة الجانب الدائن من ميزان المراجعة في هذه الحالة عن الجانب المدين بنصف المبلغ، أي بمبلغ ٩٢٠ جنيه، فإن الأمر يستدعي في هذه الحالة فتح حساب معلق وجعله مدينياً بمبلغ ٩٢٠ جنيه ليتحقق توازن الميزان. وعند اكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبية التالية تعالج الأمور في الحساب المعلق على حسب طبيعة الحساب الذي تأثر بالخطأ. فإذا كان الخطأ يؤثر في حسابات الأصول أو الخصوم فإنه يعالج مباشرة في هذه الحسابات. أما إذا كان الخطأ يؤثر في حسابات الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية السابقة والتي تم انقائها في الحسابات الختامية، فإنه يعالج في الحساب الذي يمثل صافي الفائتة بين الإيرادات والمصروفات عن الفترات السابقة وهو ما حررنا على تذييله (بصفة مرحلية) حساب الأرباح المحجوزة. وعلى هذا الأساس يكون معالجة الخطأ المتعلق بحسابات الخصم النقدي في الفترة المحاسبية التالية بإجراء القيد التالي:

٩٢٠ من حـ / الأرباح المحجوزة

إلى حـ / معلق

تحصيل الأرباح المحتجزة بالخصم النقدي المسموح به البالغ ٩٦٠ جنيه عن شهر مارس في الفترة المحاسبية السابقة والذي اعتبر خطأ بمقتضى خصم مكتب.

وبلاحظ أن الأرباح المحجوزة سوف تنقص بمقدار ٩٢٠ جنيه ذلك لأنه قد تروى على اعتبار الخصم المسموح به بمبلغ ٩٦٠ جنيه خصماً مكتسباً بزيادة هذه الأرباح دو، وجه حق هذا المبلغ في الوقت الذي كان يجب انقاصها به وبذلك يمثل القيد الغاء ما تم إثباته بالزيادة فيها وانقاص ما كان من الواجب انقاصه منها.

وتعالج كل الأخطاء المتعلقة بحسابات الإيرادات والمصروفات عن الفترة أو الفترات المحاسبية السابقة والتي لا يتم اكتشافها فيها في حساب الأرباح للجوزة، سواء كانت هذه الأخطاء تؤثر في توازن الميزان ومن ثم في رصيد الحساب المعلق أو كانت لا تؤثر في توازن الميزان، فإذا سقط سهواً على سبيل المثال إثبات الأجور المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية السابقة بمبلغ ٥٦٠ جنيه فإن ذلك لن يؤثر في توازن الميزان لأن قيد إثبات الأجور المستحقة لم يتم أصلاً. ويتم اكتشاف ذلك بالطبع عند سداد الأجور في الفترة المحاسبية اللاحقة حيث يكشف للحاسب أن هذه الأجور تخص الفترة السابقة وكان من الواجب تحميلها على إيراداتها. وفي هذه الحالة يتم إثبات سداد الأجور التي كانت مستحقة عن الفترة السابقة كالآتي:

٥٦٠	من حـ/ الأرباح المحجزة
٥٦٠	إلى حـ/ التغطية
سداد الأجور المستحقة عن الفترة السابقة والتي سقط سهواً إثباتها في تسيات نهاية الفترة.	

لما الأخطاء التي تتعلق بحسابات الأصول والخصوم فإن تصحيحها في الفترة المحاسبية التالية يتم في هذه الحسابات مباشرة، ما لم تؤثر هذه الحسابات بالطبع في حسابات الإيرادات والمصروفات.

فإذا تحصل من أحد العملاء مثلاً ٧٩٠ جنيه نقداً، تم ترحيلها لحساب العميل، وإجمالي العملاء على أساس أنها ٩٧٠ جنيه، ولم يتم اكتشاف الخطأ أثناء الفترة المحاسبية أو في نهايتها فإن ذلك سوف يؤدي إلى زيادة الجانب الدائن من ميزان المراجعة عن الجانب المدين بمبلغ ١٨٠ جنيه يجعل بها الحساب المعلق مدينًا. وفي الفترة المحاسبية التالية يجري إثبات القيد التالي عند اكتشاف الخطأ:

١٨٠	من حـ/ إجمالي العملاء - العميل فلان
١٨٠	إلى حـ/ الحساب المعلق
تصحح الخطأ وإثبات للحصول من العميل - فلان - وزيادة بتاريخ ع	
اكتشاف الخطأ وتصحيحه.	

ويرحل القيد السابق لحساب الحميل وحساب اجمالي العملاء في نفس الوقت، ويلاحظ أننا افترضنا أن المبلغ قد تم ترحيله بالقيمة الصحيحة في حساب التقديرة، وإلا لما تأثر به توازن الميزان.

أما إذا كان الخطأ يتعلق بحسابات الأصول التي تتحول الى مصروفات، كالمشتريات مثلاً، فإنها تعالج في حساب الأرباح المحجوزة بمقدار أثرها على حسابات المصروفات. فإذا رحلت مشتريات بضاعة بمبلغ ١٦٠٠ جنيه لحساب الآلات والمعدات مثلاً بدلاً من حساب المشتريات ولم يتم اكتشاف الخطأ خلال الفترة المحاسبية أو في نهايتها، فعند اكتشافه في الفترة أو الفترات التالية يجري تصحيحه بالقيد التالي:

١٦٠٠ من حـ/الأرباح المحجوزة
الى حـ/الآلات والمعدات ١٦٠٠

ويلاحظ أن هذا الخطأ لا يؤثر في توازن الميزان. وقد جعلت الأرباح المحجوزة مدينة ورغم أن المشتريات تعد من الأصول، ولكن ذلك يكون بصفة مرحلية حتى تتحول الى مصروفات، وتتحول المشتريات الى مصروفات عند حساب تكلفة البضاعة المباعة في نهاية الفترة. ومعنى نقص المشتريات بمقدار ما حمل لحساب الآلات هو نقص تكلفة البضاعة المباعة، ومن ثم المصروفات بالقيمة، وبالتالي زيادة صافي الربح بنفس القيمة. ولذلك حمل حساب الأرباح المحجوزة مديناً بمقدار الزيادة التي برأت عليه عن طريق الخطأ.

ولنفرض على سبيل المثال أيضاً أن هذه المشتريات تمت في بداية الفترة السابقة وإن إهلاك الآلات والمعدات في نهاية الفترة قد تم حسابه على رصيد حسابها (بما فيه المبلغ الخاطئ، ١٦٠٠ جنيه) على أساس ١٠٪ من الرصيد. فهذا يعني بالإضافة الى انخفاض تكلفة البضاعة المباعة بمقدار ١٦٠٠ جنيه (مصرف)، زيادة إهلاك الآلات والمعدات بمبلغ ١٦٠ جنيه ($\frac{1600}{10} \times 10\%$) (ودو مصرف أيضاً). أي أن الأرباح زادت بنقص تكلفة البضاعة المباعة عما

كان من الواجب أن تكون عليه بمبلغ ١٦٠٠ جنيه وتقصت بزيادة الأهلاك عـ
كان من الواجب أن يكون عليه بمبلغ ١٦٠ جنيه وكل من الخطأين لا يؤثر في
توازن الميزان. ويتم التصحيح عند اكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبية التالية
باجراء القيد التالي بالاضافة الى القيد السابق:

١٦٠	من حـ/خصم اهلاك الآلات والمعدات
١٦٠	الى حـ/الأرباح المحجوزة
	انقاص الخصم بمقدار اهلاك الحسوب على مشروعات البضاعة التي حل
	بها حساب الآلات والمعدات عن طريق الخطأ في الفترة المحاسبية السابقة.

وبذلك يكون صافي الأثر على حساب الأرباح المحجوزة هو نقص
رصيدها بمبلغ ١٤٤٠ جنيه.

ولنفرض كمثال أخير أنه عند شراء سيارات على الحساب بمبلغ ٩٨٠٠
جنيه في بداية السنة السابقة التي تم إثباتها في اليومية العامة بالمبلغ الصحيح وتم
ترحيلها لحسابات الدائنين بالمبلغ الصحيح، ولكنه عند ترحيلها لحساب
السيارات، رحلت على أساس ٨٩٠٠ جنيه بدلاً من ٩٨٠٠ جنيه، وأن
الخطأ لم يمكن اكتشافه خلال السنة أو في نهايتها. وتم اكتشافه في ٥ فبراير من
العام التالي. ويؤثر هذا الخطأ في توازن الميزان حيث يكون الجانب المدين أقل
من الجانب الدائن بمبلغ ٩٠٠ جنيه يجعل بها الحساب المعلق مديناً وعند
اكتشاف الخطأ يجري إثبات القيد الآتي:

٩٠٠	من حـ/السيارات
٩٠٠	الى حـ/الحساب المعلق
	تصحح الخطأ في الترحيل لحساب السيارات في بداية الفترة السابقة.

ورغم ان الخطأ خطأ ترحيل الا انه في هذه الحالة يصبح من المستحسن
عدم تصحيحه بانشطاب لأن الاكتشاف قد تم في الفترة المحاسبية التالية بعد
فتح الحسابات الجديدة لهذه الفترة.

وإذا كان اهلاك السيارات يتم على أساس 220 سنوياً، فإن اهلاك السيارات المحمل للحسابات الختامية في الفترة السابقة يكون أقل مما كان من الواجب أن يكون عليه بمقدار 180 جنيه ($220 \times \frac{20}{100}$) وبالتالي فقد زادت الأرباح عن طريق الخطأ بهذا المقدار. ولكن هذا الخطأ لا يؤثر في توازن الميزان. ويتم تصحيحه بإجراء القيد التالي:

من حـ/الأرباح المحجوزة	180
إلى حـ/مخصص اهلاك السيارات	180
تحميل الأرباح المحجوزة بالاهلاك الخاص بالسيارات المستردة في بداية العام السابق عن المبلغ الذي لم يتحمل به حساب السيارات عن طريق الخطأ	
	($220 \times \frac{20}{100}$)

أسئلة وتمارين

الفصل الرابع

أولاً: الأسئلة

السؤال الأول:

تكلم باختصار عن كل مما يأتي: أخطاء السهو، الأخطاء الفنية، أخطاء التهالون في التدقيق، الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان، أخطاء الإرتكاب، الأخطاء التي لا تؤثر في توازن الميزان، يمكنك الاستعانة بما نراه ملحقاً من أمثلة لتوضيح أفكارك.

السؤال الثاني:

وضح الآثار التي تترتب على كل من الأخطاء التالية على كل من: تكلفة المبيعات، المبيعات، صافي الربح، مجمل الربح، حسابات الأصول المتداولة، حسابات حقوق الملكية، توازن ميزان المراجعة. قم باعداد جدول يجتري على خانات مخصص منها لكل من البنود السابقة خانة بالإضافة الى رقم الخطأ كما هو وارد بالفائمة التالية، ثم ضع مقدار الأثر بالزيادة في الخانة الملانة بإشارة موجبة، والأثر بالنقص في الخانة الملانة بإشارة سالبة، وفي خانة ميزان المراجعة ضع الخطأ الذي يؤدي الى زيادة الجانب ائدين أو نقص الجانب الدائن بإشارة موجبة، والخطأ الذي يؤدي الى نقص الجانب الدائن أو زيادة الجانب الدائن بإشارة سالبة:

أ - سقط سهواً إثبات مشتريات آجلة بمبلغ ٤٠ جنيه.

ب - تم إثبات الخصم المسموح به على المبيعات الآجلة في يومية

المقبوضات في الحساب المخصص للمصروفات البعية يبلغ ٣٢٠ جنيه وتم اجراء الخصم الدوري لليومية والترحيل لحسابات الأستاذ على هذا الأسس.

ج - تم ترحيل مبلغ ١٢٠ جنيه تمثل خصم مكتسب على المشتريات الآجلة، الى الجانب الدائن من حساب الخصم المسوح به.

د - تم إثبات بيع آلات قديمة بمبلغ ٢٧٩٠ جنيه على الحساب في اليومية العامة، وعند الترحيل لحسابات الأستاذ رُجل المبلغ لحسابات المدينين على أسس أنه ٧٩٣٠ جنيه.

هـ - تم إثبات مردودات مشتريات في اليومية العامة بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه ورحلت للجانب المدين من حساب العميل صبحي حسونة بدلاً من ترحيلها للجانب المدين من حساب المورد صبحي حنين.

و - تم إثبات مردودات مشتريات بمبلغ ١٧٥٠ جنيه في اليومية العامة ورحلت للحسابات الصحيحة في أستاذ الموردين، وسقط سهواً ترحيلها لحساب إجمالي الموردين، كما رحلت للجانب المدين من حساب مردودات المبيعات.

ز - تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر ديسمبر والبالغ ٧٢٣٢٠ جنيه لحساب إجمالي العملاء على أسس أنه ٢٧٣٢٠ جنيه عن طريق الخطأ.

ح - تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر نوفمبر والبالغ ٦٩٢٣٠ جنيه لحساب المبيعات على أسس أنه ٩٦٢٣٠ جنيه.

ط - تم شراء أدوات ومهمات مكتبية بمبلغ ١٢٠٠ جنيه وتم إثباتها على اعتبار أنها أثاث وتراكيبات في بداية العام، ويجب اهلاك اثاث والتراكيبات على أسس ١٠٪ سنوياً، وتعد الأدوات والمهمات المكتبية من عناصر المصروفات، ولم يتم اكتشاف هذا الخطأ حتى أول فبراير من العام التالي.

السؤال الثالث:

علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب معبراً وجهة نظرك بما تراه ملائماً من أمثلة عند الحاجة:

أ - لا تؤثر أخطاء السهو أو الحذف على توازن ميزان المراجعة .

ب - لا تؤثر الأخطاء الفنية على توازن ميزان المراجعة حتى لو كان الخطأ يتمثل في احتلال الطرف المدين للقيد محل الطرف الدائن قيداً وترجيلاً .

ج - تؤدي أخطاء عكس الأرقام أو حذف الأصغار بالضرورة الى عدم توازن ميزان المراجعة سواء كان الخطأ في القيد أو في الترجيح .

د - يؤدي ترجيح الطرف المدين من قيد معين في الجانب الدائن من أحد الحسابات اللدنية بطبيعتها بدلاً من الجانب المدين من أحد الحسابات الدائنة بطبيعتها الى نقص الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بضعف مقدار الخطأ .

هـ - يؤدي ترجيح الطرف الدائن من قيد معين الى الجانب المدين من أحد الحسابات الدائنة بطبيعتها عن طريق الخطأ بدلاً من ترجيله الى الجانب الدائن من أحد الحسابات اللدنية الى زيادة الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بضعف مقدار الخطأ .

و - اذا جعل حساب المشتريات مدينياً عن طريق الخطأ بمقدار مردودات المبيعات خلال فترة معينة فإن ذلك سوف يؤدي الى زيادة تكلفه البضاعة المباعة ، وتقص المبيعات الصافية بمقدار المردودات وبالتالي سوف يزداد مجمل الربح بمقدار ضعف المردودات .

ز - يؤدي الخطأ في تحميل حسابات الأصول بمبالغ معينة بدلاً من حسابات المصروفات الى زيادة مجمل الربح وصافي الربح بمقدار هذه المبالغ التي تم توجيهها توجيهاً خاطئاً .

ح - يتم اكتشاف كل الأخطاء التي تؤثر في حسابات الإيرادات أو المصروفات ، ومن ثم في صافي الربح عن طريق ميزان المراجعة .

ط - اذا تم ترجيح مبلغ معين الى الجانب المدين من أحد حسابات العملاء مقابل مبيعات آجلة بأقل مما هو مثبت به في يومية المبيعات ، فإن ذلك

سوف يؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة حتى ولو كان قيد وترحيل المخصص الشهري ليومية المبيعات صحيحاً من حيث القيمة والتوجيه.

ي - تؤدي أخطاء الجمع الدوري لليوميات المسجلة والتي لا يتم اكتشافها قبل إثبات وترحيل المخصصات الشهرية لها الى عدم توازن ميزان المراجعة بمقدار الفرق بين المجموع الصحيح والمجموع الخاطئ، ويتم تصحيح هذه الأخطاء عند اكتشافها في نهاية الفترة المحاسبية عن طريق الشطب.

السؤال الرابع :

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سماع المبررات الكافية :

الحالة ١ : تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر ديسمبر للجانب المدين من ح / إجمالي العملاء عل أنه ٩٧٩٢٥ جنيه بينما المجموع الصحيح كان ٧٩٩٢٥ جنيه . وكانت السنة المالية تنهي في ١٢/٣١ . ويترب على ذلك :
١ - عدم توازن ميزان المراجعة وزيادة الجانب المدين عن الجانب الدائن بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه .

ب - إذا تم اكتشاف الخطأ قبل إعداد الحسابات الخامية والميزانية فيكون التصحيح بشطب الرقم الخاطئ وكتابة الرقم الصحيح في ح / إجمالي العملاء .

ج - إذا لم يتم اكتشاف الخطأ فيلزم جعل الحساب المعلق دائناً بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه إلى أن يتم اكتشافه في فترة محاسبية تالية فيجعل الحساب المعلق مديناً وح / إجمالي العملاء دائناً بالمبلغ .

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم .

الحالة ٢ : تم في بداية العام شراء مولد كهربائي لإدارة آلة خراطة تعمل بالديزل كتبت تدار يدوياً بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه نقداً . ويقدر عمر المولد ٥ سنوات دون قيمة كسرة . وعند إثباته دفترياً جعل حساب مصروفات الصيانة مديناً والتقديرية دائناً . وقد تم إعداد الحسابات الختامية عن العام . وبذلك :

١ - يكون هناك خطأ في التوجيه المحاسبي أدى إلى نقص الأصول وزيادة المصروفات ولم يكتشف خلال العام الذي وقع فيه .

ب - إذا تم اكتشافه في العام التالي يجعل حـ / الآلات والمعدات مدينياً بمبلغ ١٥٠٠٠ وحـ / الأرباح المحجوزة دائناً بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وحساب يخص إهلاك الآلات والمعدات دائناً بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

جـ - لا يؤثر هذا الخطأ في توازن ميزان المراجعة حيث لم يخل بقاعدة القيد المزدوج وهو خطأ فني في التوجيه المحاسبي .

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم .

الحالة ٣ : جعل حساب الخصم التقليدي المسموح به مدينياً بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه عن طريق الخطأ بدلاً من حساب مسموحات المبيعات . و يترتب على ذلك :

١ - إذا لم يتم تصحيح الخطأ زيادة تكلفة البضاعة المباعة ونقص صافي المبيعات كل بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

ب - إذا لم يتم تصحيح الخطأ نقص صافي المبيعات ومن ثم يجعل الربح بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

جـ - لا يؤثر هذا الخطأ على صافي المبيعات ولا على تكلفة البضاعة المباعة ولا على جعل الربح ولا على صافي الربح .

د - يتم تصحيح هذا الخطأ في الفترات التالية بجعل مسموحات المبيعات مدينياً والخصم التقليدي المسموح به دائناً .

هـ - لا شيء مما تقدم .

الحالة ٤ : إذا بلغت مصروفات الصيانة الدورية لإحدى الآلات ٢٥٠٠٠ جنيه مددت في ٨٩/١/١ وجعل بها حـ / الآلات مدينياً . وكانت الآلات تملك على مدار ٥ سنوات بطريقة القسط الثابت . فإنه يترتب على ذلك .

١ - إذا لم يتم اكتشاف الخطأ وتصحيحه خلال العام ، زيادة الآلات ، ونقص مصروفات الصيانة وزيادة إهلاك الآلات ومن ثم زيادة صافي الربح بمبلغ

٢٠٠٠٠ جنيه.

ب - إذا تم اكتشاف الخطأ خلال العام فإن تصحيحه يقتضي جعل حـ / مصروفات الصيانة مديناً وحـ / الآلات دائناً.

ج - إذا تم اكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبية التالية يجعل حـ / الأرباح المحجوزة مديناً بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه وحـ / مخصص الاهلاك مديناً بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه وحساب الآلات دائناً بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٥: لم يتم تسوية حـ / الأجور في نهاية العام المتقضي بالأجور التي كانت مستحقة في نهاية العام والتي بلغت ١٥١٦ جنيه. وقد تم سداد هذه الأجور في بداية هذا العام وجعل بها حساب الأجور مديناً. ويترتب على ذلك.

أ - زيادة صافي ربح العام المتقضي نتيجة نقص المصروفات عما يجب بمبلغ ١٥١٦ جنيه.

ب - إذا لم يتم اكتشاف الخطأ أو لم يتم تصحيحه خلال هذا العام فإن أرباح هذا العام سوف تنخفض بالمبلغ دون وجه معه.

ج - إذا تم اكتشاف الخطأ هذا العام فإن تصحيحه يقتضي جعل حـ / الأرباح المحجوزة مديناً وحـ / الأجور دائناً بالقيمة.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٦: سقط سهواً إثبات مواد تعبئة وتغليف متداولة تم شراؤها على الحساب خلال العام بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه ولم تؤخذ في الاعتبار عند تحديد مواد التعبئة والتغليف المستخدمة خلال العام بطريقة المخزون الدوري لعدم اكتشاف الخطأ. وتم اكتشاف الخطأ في العام التالي عندما قام المورد بالمطالبة بالقيمة. ويترتب على ذلك:

أ - نقص المصروفات البيعية عن العام ومن ثم زيادة صافي الربح بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه.

ب - انخفاض المخزون في نهاية العام من سواد التعبئة والتغليف بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه.

جـ - يقتضى تصحيح الخطأ عند إكتشافه في العام ذاته ، ضمن حد / الأرباح المحجوزة مديناً وحد / الموردين دائناً.

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - لا شيء مما تقدم .

الحالة ٧: تم إثبات المتحصل من ورقة القبض المسحوبة على العميل جاد الحق بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه في خانة العملاء في يومية القبوضات ، وتم الترحيل لحسابات العملاء على هذا الأساس . ويترتب على ذلك :

١ - إذا لم يتم إكتشاف الخطأ وتصحيحه خلال العام الذي وقع فيه فإن رصيد العملاء سوف يظهر في الميزانية بأقل مما يجب ويظهر رصيد أوراق القبض بأكثر مما يجب كل بمقدار ١٠٠٠٠ جنيه .

ب - لا يؤثر هذا الخطأ على نتيجة العمليات من أرباح أو خسائر .

جـ - عندما يتم إكتشاف الخطأ في أي وقت يجعل حد / العملاء مديناً وحد / أوراق القبض دائناً

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم .

الحالة ٨: قبلت المنشأة كميالة لأمر المورد عبد الحليم عبد الموجود في ٤/١ بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه ، غير أنه تم إثباتها في يومية أوراق القبض على أساس أنها كميالة مسحوبة على العميل عبد الحليم عبد المقصود ، وكانت الكميالة تستحق بعد ثلاثة شهور . وقد تم إكتشاف الخطأ في نارسخ الاستحقاق عندما تقدم المورد لتحصيل قيمة الكميالة . ويترتب على ذلك :

١ - أنه إذا تم إعداد ميزان مراجعة قبل الاستحقاق فإن الجاني المدين سوف يزيد عمر الجاني الدائن بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه .

ب - يقتضى تصحيح الخطأ ضرورة جعل كل من حسابي العملاء والموردين مديناً كل بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه وحساب أوراق الدفع وأوراق القبض كل دائناً بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه .

جـ - لا يؤثر هذا الخطأ على توازن ميزان المراجعة ، د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - لا شيء مما تقدم .

ثانياً: التباين:

التعريف الأول:

عند قيام مراجع حسابات إحدى الشركات بمراجعة حسابات الشركة في نهاية الفترة المحاسبية وجد الأخطاء التالية:

١ - سقط سهواً اثبات مشتريات مواد ومهمات صيانة يبلغ ٣٦٠ جنيه على الحساب، ولم تأخذ في الاعتبار عند تحديد مواد ومهمات الصيانة المستخدمة على طريقة المخزون الدوري في نهاية الفترة.

٢ - تم إثبات التحصيلات النقدية من بيع سيارة قديمة يبلغ ٤١٨ جنيه في يومية المقبوضات على اعتبار أنها مبيعات نقدية من البضائع، وعولج رصيد حساب السيارة المباعة المدين بمبلغ ٦٦٨ جنيه على اعتبار أنه خباثر رأسمالية.

٣ - سقط سهواً ترحيل الطرف الدائن لقيد الملخص الشهري ليومية أوراق القبض بمبلغ ١٥٠٠ جنيه لحساب إجمالي العملاء.

٤ - تم إثبات رفض ورقة القبض المحوية على العميل حسين حسونة بمبلغ ٧٥٠ جنيه على اعتبار أنها ورقة دفع صادرة للمورد حسونة حسين وتم الترحيل لحسابات الأستاذ على هذا الأساس، ولا تمسك الشركة بيومية خاصة لأوراق الدفع.

٥ - بلغ مجموع خاتمة الخدم التقديري المسموح به في يومية المقبوضات عن شهر مارس ٩٢٧ جنيه، تم ترحيلها لحساب الخصم المسموح به على أساس أنها ٢٩٧ جنيه.

٦ - اشترت الشركة أثاثاً وتركيبات على الحساب يبلغ ١١٣٢ جنيه في شهر أبريل وتم إثبات العملية في يومية المشتريات الآجلة وترجيلها على هذا الأسس، وبلغ الإهلاك على هذا الأثاث عن الفترة طبقاً للنظام والمعدلات التي تتبعها الشركة ٨٣ جنيه.

٧ - لم تتم تسوية الأجور في نهاية السنة المالية السابقة بمبلغ الأجور المستحقة في نهايتها البالغ ١٢١٢ جنيه، وقد حمل هذا المبلغ على حساب الأجور عند سدادها في بداية هذا العام.

٨ - وجد خطأ في جمع يومية المشتريات خلال شهر مارس بمبلغ ١١٠ جنيه بالزيادة في صفحة ٣٢ وعند نقل مجموع هذه الصفحة والبالغ على هذا الأساس ٧٨٦٢٠ جنيه نقل للصفحة التالية على أساس أنه ٨٧٦٢٠ جنيه، وقد تم جمع اليومية عن شهر مارس وإثبات الملخص الشهري لها والترحيل لحسابات الأستاذ بما يتضمن هذين الخطأين.

٩ - جعل حساب البنك مديناً بمقدار الفوائد المستحقة على قرض البنك في نهاية العام والتي لم تسدد بعد والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه.

١٠ - تم ترحيل مجموع الخصم المكتسب من واقع الملخص الشهري ليومية المدفوعات عن شهر مايو والبالغ ٧٢٣ جنيه للجانب المدين من حساب الخصم المسحوق به بمبلغ ٧٢٢ جنيه.

المطلوب:

١ - اجراء تصحيح الأخطاء السابقة بفرض أن اكتشافها قد تم قبل اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية (لك الخيار في اتباع طريقة التصحيح التي تراها مناسبة).

٢ - بيان أثر كل من هذه الأخطاء في حالة عدم تصحيحها على كل من توارن ميزان المراجعة، وبمجل الربح عن الفترة وصافي الربح عن الفترة.

٣ - حساب رصيد الحساب المعلق بفرض ان هذه الأخطاء لم يتم تحديده موقعها واكتشافها الا بعد اعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية.

٤ - اجراء القيود اللازمة لتصحيح هذه الأخطاء بفرض اكتشافها في الفترة المحاسبية التالية.

النتيجه الثاني :

عند قيام مراجع حسابات شركة التجارة الحديثة بعمليات المراجعة في نهاية العام ،كتشف الأخطاء الآتية :

١ - سقط سهواً اثبات مشتريات آجلة بمبلغ ٣٦٧ جنيه من المورد حسن عمدين في ٤/٢٥ في يومية المشتريات ، غير أن المبلغ رحل لحساب المورد في استاذ الموردين من واقع فاتورة المورد وإذن الاستلام بمخازن الشركة .

٢ - تم إثبات التحصيل من ورقة القبض المحبوبة على العميل عبد الجواد في تاريخ الاستحقاق في يومية القبوضات بمبلغ ١٥٠٠ جنيه في خاتمة العملاء وتم ترحيلها لحساب العميل على هذا الأساس .

٣ - رحل الطرف المدين لغيد الملخص الشهري ليومية المبيعات عن شهر أغسطس والبالغ قدره ٦٧٨٧٠ جنيه للاستاذ العام على اعتبار أنه ٧٦٧٨٠ جنيه عن طريق الخطأ .

٤ - اشترت الشركة مواد نعيثة وتغليف (مصاريف بيعية) نقداً بمبلغ ٣٧٢٠ جنيه وقد تم اثباتها في يومية المدفوعات على أساس أنها مشتريات ضائعة وتم ترحيلها على هذا الأساس ضمن الملخص الشهري ليومية المدفوعات .

٥ - بلغ مجموع خاتمة الخصم التقدي المكتسب في يومية المدفوعات عن شهر اكتوبر ٧٩٢ جنيه وقد تم ترحيل المجموع للحساب المدين من حساب الخصم التقدي المسموح به على أساس انه ٩٧٢ جنيه عن طريق الخطأ .

٦ - تم اثبات التحصيلات من الفوائد الدائنة في يومية القبوضات على اعتبار انها متحصلات من عملاء في ١٢/٣٠ بمبلغ ٦٤٠ جنيه ، ولم تتم تسوية الفوائد الدائنة في حساب العملاء .

٧ - وجد خطأ في مجموع صفحة ٧٢ من يومية المبيعات بالزيادة في الجمع خاتمة شهر نوفمبر بمبلغ ١٢٠ جنيه ، كما رحل مجموع صفحة ٧٤ عن نفس

الشهر والبالغ ٩٨٧٨٠ جنيه للمصفحة التالية على اعتبار أنه ٨٩٨٧٠ جنيه .
وقد استمر تجميع اليومية حتى نهاية الشهر على هذا الأساس وتم اجراء قيد
الملخص الشهري وترجيحه لحسابات الأستاذ.

٨ - لم تتم تسوية الايجارات المقدمة التي حصلت عليها الشركة عن ايجار
احدى مبانيها للغير في بداية العام السابق لمدة ستين مبلغ ٢٤٠٠ جنيه في
حساب الايجارات الدائنة في نهاية العام السابق . واعتبر المبلغ كله بمثابة ايجارات
دائنة في العام الحالي .

٩ - سجل المحصل من مردودات المشتريات النقدية في يومية المقبوضات
على اعتبار انه محصل من مبيعات نقدية بمبلغ ٨٩٢ جنيه في ٣/١٥ .

١٠ - قبلت الشركة كميالة لأمر المورد عبد العليم عبد الموجود بمبلغ
٧٦٥٠ جنيه في ٧/١٣ وتم إثباتها في دفتر يومية أوراق القبض بمبلغ ٦٧٥٠
جنيه وتم ترجيل القيد لحساب العميل عبد الحليم عبد المقصود .
المطلوب :

١ - اجراء تصحيح الأخطاء السابقة بفرض ان اكتشافها قد تم قبل
اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في نهاية الفترة .

٢ - بيان أثر كل من هذه الأخطاء على توازن ميزان المراجعة في حالة عدم
تصحيحها .

٣ - بفرض ان هذه الأخطاء لم يمكن تحديدها مصلوها حتى بداية الفترة
المحاسبية التالية ، قم بحساب رصيد الحساب المعلق كما يظهر في ميزان المراجعة
في نهاية الفترة التالية .

٤ - اجراء قيود تصحيح هذه الأخطاء بفرض انها لم تكتشف الا خلال
الفترة المحاسبية التالية .

الباب الثاني
الجرد والتسويات الجردية
في ضوء القواعد المحاسبية
المتعارف عليها
جرد الأصول

مقدمة

تقع مهمة هذا الباب الثانى فى توضيح أهم القواعد والإجراءات المؤثرة فى نتائج الدورة المحاسبية كما تنعكس على الحسابات الختامية والميزانية العمومية . ويطلق على هذه القواعد والإجراءات محاسبياً « الجرد والتسويات الجردية » والتي عادة ما تتم فى نهاية كل فترة محاسبية .

وتقوم خطة هذا الباب على عدد من الفصول كالتالى :

الفصل الأول : من الباب وهو الخامس فى ترتيب الكتاب ، ويتناول الجرد والتسويات الجردية للأصول النقدية ، وعلاقة ذلك بافتراضات الاستقلال والاستمرارية ، وتطبيق قواعده وأجراءاته فى ظل قواعد الاستحقاق والمقابلة والحيطة والحذر .

الفصل الثانى : من الباب وهو السادس فى ترتيب الكتاب ، ويتناول الجرد والتسويات الجردية للأصول غير النقدية فى ظل القواعد والافتراضات بعاليه ويختص منها بالمخزون .

الفصل الثالث : من الباب وهو السابع فى ترتيب الكتاب ويتناول الجرد والتسويات الجردية الخاصة بالأصول الثابتة .

الفصل الرابع : من الباب وهو الثامن فى ترتيب الكتاب ويختص بالجرد والتسويات الجردية للأصول غير الملموسة والحقوق غير النقدية .

الفصل الخامس

في حسابات الأصول النقدية

١ - مقدمة : التعاريف وخطه الفصل :

الأصول النقدية هي تلك التي يترتب على وجودها حق للوحدة المحاسبية في ملكية عدد من وحدات النقدية أو الحصول على عدد محدد من وحدات النقدية في تاريخ لاحق، وتتمثل أهم عناصر الأصول النقدية في الأرصدة النقدية في البنوك، سواء كانت في صورة حسابات جارية أو في صورة ودائع لأجل أو ودائع توفير، وفي أرصدة النقدية في خزائن الوحدة المحاسبية، وفي أرصدة العملاء والمدينين والائرادات المستحقة، وفي أوراق القبض، وفي القروض التي تمنحها الوحدة المحاسبية للغير سواء كانت قروضاً قصيرة الأجل أو قروضاً طويلة الأجل.

والأصول النقدية ليس لها قيمة ذاتية كامنة فيها (ما لم تكن نقدية ذهبية أو فضية)، وبالتالي فيطلق عليها الأصول الاسمية. وهي تمثل قوة شرائية متاحة أو ينتظر أن تتاح مستقبلاً للحصول على أصول أخرى ذات قيمة ذاتية كامنة فيها يطلق عليها الأصول الحقيقية. فالأراضي مثلاً من الأصول الحقيقية طويلة الأجل لأن لها قيمة في ذاتها، بينما القروض طويلة الأجل التي تمنحها الوحدة المحاسبية للغير هي أصول نقدية طويلة الأجل لا تنطوي على قيمة ذاتية كامنة فيها، وإنما تنقل حقاً للمنشأة في الحصول على عدد من وحدات النقدية يساوي قيمتها الاسمية في تاريخ لاحق. وهذه النقدية لا تنتج منافع من ذاتها ولا تطوّر على منافع ذاتية كامنة فيها، بخلاف قدرتها الشرائية في الحصول على أصول حقيقية نافعة. فالأصول النقدية إذن هي وسيلة حاضرة أو مستقبلة للحصول على سلع أو خدمات نافعة.

وتختلف الأصول النقدية عن الأصول المتداولة في أن الأصول النقدية لا

تحتوي على أصول حقيقية مثل مخزون البضائع والخامات والمنتجات المصنوعة وشبه المصنوعة من ناحية، كما أن الأصول النقدية لا تقتصر على الأصول قصيرة الأجل من ناحية أخرى. أما الأصول المتداولة فهي تحتوي على أصول نقدية وأصول حقيقية، والعبرة فيها أنها تتحول إلى نقدية Cash في دورة عمليات واحدة أو فترة محاسبية أبداً أطول.

وسوف يتناول هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية المتعلقة بالأصول النقدية بالترتيب التالي :

- حسابات النقدية بالبنوك والخزينة.
- حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض.
- حسابات الإيرادات المستحقة.
- حسابات الأقرض قصيرة الأجل وطويل الأجل.

ونتناول كل مما تقدم في بند مستقل، بعد أن نتعرف على المقصود بالجرد والتسويات الجردية.

٢ - المقصود بالجرد والتسويات الجردية :

يقصد بجرد الأصول من وجهة النظر المحاسبية عموماً التحقق من الوجود والملكية والقيمة بما يتفق والأرصدة التي تظهرها الدفاتر. ويهدف الجرد عموماً إلى صيانة أصول الوحدة المحاسبية ووقايتها من الاختلاس أو السرقة أو الضياع المادي أو الضياع النفقي. ويقصد بالضياع المادي فقدان الأصل ذاته، أما الضياع النفقي فيقصد به فقدان منفعة ومن ثم فيمته نتيجة الإهمال أو التقادم أو كلاهما. ويتم التحقق من الوجود بالمعاينة أو العد أو القياس أو الوزن في الأصول التي يكون لها وجود مادي ملموس، أو بالقرارات والمصادقات والمستندات بالنسبة للأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس مثل العملاء وأوراق القبض. كما يتم التحقق من الملكية عن طريق المستندات المثبتة لهذا الحق. أما التحقق من القيمة فيتم بالنسبة لجميع الأصول محاسبياً عن طريق التقييم طبقاً لطرق معينة سوف

نتاولها بقدر ملائم من التفاصيل بالنسبة لكل نوع من الأصول، وفي ظل المباديء والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

وترتب على كل عملية من عمليات الجرد، وسواء كانت خاصة بالتحقق من الموجود أو التحقق من الملكية أو التحقق من القيمة، في كثير من الأحيان ضرورة إجراء تسويات حتى يتطابق الرصيد الذي يجب أن يظهر بالدفاتر مع ذلك الموجود فعلاً. وتسمى هذه التسويات «تسويات جردية» لأنها تنتج عن عمليات الجرد. كما أن معظم التسويات الجردية الناتجة عن التحقق من القيمة تكون تطبيقاً لمبدأ المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات في ظل وجود عمليات مستمرة كما سبق وتعرضنا لذلك في الباب الثاني من هذا المؤلف.

وحتى تتحقق صيانة الأصول وحمايتها من الاختلاس والسرقة والضياع فيلزم أن يتوافر ما يسمى عاكسياً بنظام محكم للضبط والرقابة الداخلية. ويتضمن هذا النظام القواعد والاجراءات الواجب اتباعها بصدد تداول الأصول داخل الوحدة المحاسبية وبينها وبين الغير. وقد تكون هذه الرقابة مستتية عن طريق المستندات المثبتة للتداول، أو إدارية عن طريق تحديد مسؤولية الأفراد فيما يتعلق بإجراءات التداول، وتوضيح سلطات كل منهم في هذا الشأن. ويدرس نظام الضبط والرقابة الداخلية وموضوعة تفصيلاً في الدراسات اللاحقة لمواد المراجعة الداخلية والمحارجية.

ويهدف الجرد إلى التحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في صيانة الأصول وحمايتها بالإضافة إلى تحقيق عدداً من المباديء والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، والتي من أهمها المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات، والاستحقاق المحاسبي، والحيطه والحذر.

هذا ويمكن أن يتم الجرد بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد المستمر، كما يمكن أن يتم مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد الدوري. وقد سبق لنا أن تعرفنا على كل منها بصدد معالجة مشكلات البضائع في المشروعات التجارية في الفصل الثامن، حيث تتفق طريقة المخزون المستمر مع الجرد المستمر وتتفق طريقة المخزون الدوري مع الجرد الدوري.

ويمكن للوحدة المحاسبية أن تطبق نظام الجرد المستمر على بعض الأصول، وخاصة منها ما قل عدده وارتفع ثمنه، وتطبق نظام الجرد الدوري على البعض الآخر، وخاصة منها ما كثر عدده وقل ثمنه.

٣ - الجرد والتسويات الجردية للتقديية بالخزينة والبنوك:

التقديية بالخزينة هي العملات الورقية والمعدنية الموجودة بالخزينة في لحظة معينة، أما التقديية في البنوك فهي العملات الورقية والمعدنية المودعة في خزائن البنوك في صورة حسابات جارية أو ودائع أو توفير. والحساب الجاري هو تقديية لدى البنك وتحصن الوحدة المحاسبية ويحق لها التصرف فيها في أي وقت عن طريق اصدار أوامر كتابية إلى البنك على ورقة تسمى شيك، أما التقديية المودعة في البنك كوديعة فعلا لا يحق للمنتهأ أو للوحدة المحاسبية التصرف فيها إلا بشروط معينة يحددها البنك وخاصة أنها ترتبط بأجل، فلذا انتهى الأجل يحق للوحدة المحاسبية التصرف فيها. وقد يتم هذا التصرف بشيكات وخاصة إذا نقل المبلغ المودع في دقائر البنك من حساب الوديعة إلى الحساب الجاري. ويعتبر الحساب الجاري وديعة جارية. أي يحق للمنتهأ المودعة التصرف فيها في أي وقت دون الارتباط بأجل.

ويلزم أن يتوافر في نظام الضبط والرقابة الداخلية للتقديية بعض الواصفات، العملة التي تذكر أهمها دون تفصيل فيما يلي:

١ - يجب فصل وظيفة مسؤولية حيازة التقديية وتداولها عن وظيفة امساك دفاتر وسجلات التقديية، ذلك حتى يصعب تزوير السجلات والدفاتر بهدف اختلاس التقديية.

٢ - يجب فصل وظيفة تحصيل التقديية عن وظيفة صرف التقديية، بحيث لا يقوم نفس الفرد بالوظيفتين معاً في آن واحد، وإلا زاد احتمال الخطأ وضاع التقديية ولو بحسن نية.

٣ - يجب إيداع جميع التحصلات التقديية يومياً بالبنك كما هي، كما يجب عدم صرف تقديية إلا عن طريق شيكات، ويستثنى من ذلك صندوق السلفة

الستدئة الذي منه يتم الصرف نقداً كما سوف يرد فيما بعد.

٤ - يجب الفصل بين سلطة من له حق توقيع الشيكات ومن يقوم بوظيفة املاك دقاتر وسجلات الشيكات الصادرة.

٥ - يجب استخدام وسائل التسجيل الآلي للمتحصلات النقدية إذا كانت هذه العمليات متعددة ومستمرة يوماً عن طريق استخدام آلات تسجيل النقدية Cash Registers، وعلى أن تتم مطابقة مجموع سجل المتحصلات على شرط الآلة مع الموجود من النقدية فعلاً بجمعة فرد من إدارة الحسابات بخلاف المسؤل عن سجلات النقدية.

٦ - يجب أن تكون سلطات اعتمادات الصرف النقدي أو الشيكات مركزة على عدد محدود من الأفراد كما يفضل مشاركة شخصين في اعتماد الصرف كلما كبر حجم المشروع أو الوحدة المحاسبية.

٧ - يجب الفصل بين سلطة اعتماد الصرف وسلطة توقيع الشيكات.

٨ - يجب التحقق من صحة مستندات الصرف قبل اعتماد الصرف، كما يجب التأشير على المستندات بالصرف بمجرد توقيع الشيك حتى لا تتكرر عملية الصرف لنفس المستندات.

٩ - يجب أن تكون الشيكات سلسلة الأرقام ويجب التأشير على الشيكات النالفة بتأشير «ملغاة» وإبقائها في سلسلها في دفتر الشيكات.

١٠ - يجب أن يتم تسجيل النقدية الواردة في سجل المتحصلات لدى الصراف فور استلامها إذا لم تستخدم آلات تسجيل النقدية كما يجب أن يتم تسجيلها في دفتر المتحصلات في إدارة الحسابات يوماً بيوم وبالتفصيل، كما يجب تسجيل الشيكات الصادرة في سجل الشيكات الصادرة فور توقيعها كما يجب تسجيلها في دفتر المدفوعات بإدارة الحسابات يوماً بيوم وبالتفصيل.

١١ - يجب مطابقة رصيد النقدية في البنك مع الرصيد الظاهر في دقاتر الوحدة المحاسبية بمجرد ورود كشف الحساب من البنك وإعداد مذكرة التسمية

اللازمة. ويفضل أن يتم الاتفاق مع البنك على إعداد كشف حساب على فترات دورية مقارنة عادة ما تكون شهرية.

٣- ١ : جرد وتسوية النقدية بالخزينة:

يتم جرد النقدية بالخزينة عن طريق التفتيش إلى فئات متجانسة من العملات الورقية والمعدنية ثم عد كل فئة عدّاً سليماً ثم تحديد إجمالي عدد وحدات النقدية من كل الفئات بصفة مجمعة. وحتى تتحقق فعالية هذا الاجراء فإنه بالنسبة للنقدية يجب أن يتم على فترات مقارنة جداً ويفضل في كثير من الأحيان أن تكون يومية وإذا لم يتم الجرد يومياً فيلزم أن يكون الجرد مفاجئاً بحيث لا يتحضر به من يقع في اختصاصه حيازة النقدية وتداولها. ويتم الجرد بمعرفة لجنة تمثل فيها إدارة الحسابات ولا يمثل فيها من يملك دفاتر وسجلات النقدية أو من يقع في اختصاصه حيازة النقدية وتداولها، كما يجب تغيير تشكيل اللجنة على فترات مقارنة وغير منتظمة.

وعندما يتم جرد وعد النقدية بالخزينة وتحديد عدد وحدات الموجود منها يتم مطابقة هذا الرصيد بالرصيد الظاهر في الدفاتر المحاسبية حسب الخزينة، فإذا وجد فرق بين رصيد النقدية الفعلي الموجود بحيازة أمين الخزينة عن الرصيد الدفترى وكان الأخير صحيحاً فيلزم تسوية الفرق ليتطابق الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفترى.

وبالرغم من العناية الفائقة في تداول النقدية فإنه عادة ما تحدث أخطاء من جانب أمين الخزينة تؤدي إلى وجود اختلافات في الرصيد الفعلي عن الرصيد الدفترى. فقد يخطئ أمين الخزينة في عد النقدية المستلمة من العملاء مثلاً، أو يخطئ في حساب الباقي أو عد الباقي وما إلى ذلك، أضف إلى ذلك أن كسور العملات الصغيرة عادة ما يتناقص عنها العملاء أو أمين الخزينة أو كلاهما لعدم إيطاء سير العمل أو لسبب آخر. وعادة ما تحدد كل منشأة حدوداً معينة لما يمكن أن يترتب على هذه الظروف من عجز أو زيادة في الرصيد الفعلي للنقدية عن الرصيد الدفترى. ويراعى عند تحديد هذه الحدود أن يتساوى مقدار العجز مع مقدار الزيادة على مدى الفترة المحاسبية. وإذا وقع العجز والزيادة في هذه الحدود فعند

لا يقع على أمين الخزينة أية مسؤولية، ويلزم تسوية العجز أو الريانة ليطالب الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفترى. ويتم ذلك بتخصيص حساب للعجز والزيادة في رصيد النقدية يفتح لهذا الغرض.

فإذا فرض مثلاً أنه قد تم جرد الخزينة في يوم ١٣/٥/١٩٨٥ ووجد هنالك عجز في الرصيد الفعلي عن الدفترى يبلغ ٣٠٠ جنيه فإن قيد التسوية إذا كان العجز في حدود المسموح به يكون كالآتي:

٢	من ح/ العجز والزيادة في النقدية	١٩٨٥/٥/١٣
٢	إلى ح/ النقدية بالخزينة	

أما إذا كان العجز يزيد عن حدود المسموح، فإنه عادة يجعل أمين الخزينة مدينًا بالزيادة حتى تتحدد المسؤولية عن العجز بصفة قاطعة، وتتحدد إجراءات تسوية الموضوع. فإذا وجد أن العجز في يوم ٢٧/٦/١٩٨٥ قد بلغ ٢٧ جنيه بينما الحد المسموح به لذلك اليوم هو ٤٠٥ جنيه فيكون قيد تسوية العجز كالآتي:

من مذكورين:

٤٠٥	ح/ العجز والزيادة في النقدية	١٩٨٥/٦/٢٧
٢٧٠	ح/ اللذين (حساب شخصي باسم أمين الخزينة)	
٢٧	إلى ح/ النقدية بالخزينة	

وعادة ما يتحدد العجز المسموح به كنسبة مئوية من جملة متحصلات اليوم أو الفترة، كأن يتحدد بمقدار $\frac{1}{4}$ % أو $\frac{1}{2}$ % مثلاً على حسب طبيعة العمليات التي ينتج عنها تحصيل نقدية والخبرة السابقة في هذا الشأن.

كما يرتبط عادة قيد العجز والزيادة بإثبات نتيجة عمليات التحصيل أو السداد اليومية في خزانة الوارد أو في خزانة الصادر (والتي عادة ما تخصص لأغراض محددة).

فإذا بلغت جملة المبيعات النقدية للعملاء في يوم ٢٣/٧/٨٥ مبلغ ٩٧٠ جنيهاً مثلاً وبلغت جملة المتحصلات النقدية من عملاء عن مبيعات آجلة سابقة ٦٣٠ جنيهاً، ووجد أن النقدية الموجودة بالخزينة في نهاية اليوم تبلغ ١٥٩٦ جنيهاً، ولم تكن المنشأة تمسك دفترًا مساعدًا للمقبوضات، فإن القيد في نهاية اليوم والذي

يتضمن اثبات المعجز إذا كان في حدود السماح يكون كالآتي:

من مذكورين:	
حـ/ النقدية بالخرينة	١٥٩٦
حـ/ المعجز والزيادة في النقدية	٤
إلى مذكورين:	
حـ/ العملاء	٦٣٠
حـ/ المبيعات	٩٧٠

أما إذا كانت المنشأة تمك دفترها مساعداً للمقبوضات، فإن كلاً من جانبي الدفتر لا بد وأن يشتمل على خاتمة إضافية، الأولى في الجانب المدين لاثبات المعجز، والثانية في الجانب الدائن لاثبات الزيادة، ويتم اثبات المعجز أو الزيادة في اليومية العامة مع الملخص الدوري أو الشهري لمجاميع اليومية كما أشرنا في الباب السابق.

وتتم نسوية الزيادة في الرصيد الفعلي للنقدية عن الدفتر بقيد عكسية لما سبق، وذلك علماً بأن الزيادة كلها تسوى في حساب المعجز والزيادة بعض النظر عن حد السماح، ثم يتم تقصي أسباب تعدي الزيادة لهذا الحد، ويسوى الوضع طبقاً لنتيجة هذا التقصي.

فإذا وجد أن رصيد الخرينة في نهاية يوم ٨٥/٩/٢٤ مثلاً قد بلغ ٣٤٦٧ جنيهاً في الوقت الذي بلغت المبيعات النقدية لليوم ٢٣٠٠ جنيهاً والمنحصلات من العملاء قد بلغت ١١٦٠ جنيهاً، ولا توجد منحصلات أخرى، فإن الفيد يكون كالآتي:

٢٤٦٧	من حـ/ النقدية بالخرينة	١٩٨٥/٩/٢٤
	إلى مذكورين:	
١١٦٠	حـ/ العملاء	
٢٣٠٠	حـ/ المبيعات	
٧	حـ/ المعجز والزيادة في النقدية	

وذلك بصرف النظر عن حد السماح الذي قد يكون مثلاً $\frac{1}{100}$ أي مبلغ ٣,٤٦٧ جنيهاً.

ويراعى أن حساب العجز والزيادة يسوى فيه كل من العجز والزيادة معاً، بما يؤدي إلى إجراء المقاصة بين مجموع العجز ومجموع الزيادة خلال الفترة المحاسبية. وإذا ظل بهذا الحساب رصيد إلى نهاية الفترة المحاسبية فإنه يفضل في الحسابات الختامية ضمن المصروفات المتنوعة إذا كان مديناً، وضمن الإيرادات المتنوعة إذا كان دائناً.

هذا وما يطبق على خزينة الوارد يطبق على خزينة الصادر (المصرف) - إذا وجد - بخلاف خزينة السلفة المستديمة كما سيرد في التفرعة التالية غير أن حد/التقديمية بالخزينة يكون دائناً بقيمة المدفوعات والعجز، كما يكون دائناً بقيمة المدفوعات ناقصاً الزيادة.

٢ - ٢ : خزينة (أو صندوق) المصروفات الشرية :

سبق أن أوضحنا ضرورة تركيز عمليات صرف التقديمية عن طريق الشيكات تحفيضاً لاحتمالات الاختلاس والتزوير، وذلك فيما عدا المصروفات الشرية الصغيرة، التي تستثنى من هذه القاعدة، نظراً لتكرارها اليومي وصغر قيمتها النسبية، ومن أمثلة هذه المصروفات شراء طوابع البريد والدعف، مصاريف إرسال البرقيات، مصاريف اصلاح إحدى الآلات الكاتبة، شراء كميات صغيرة وعاجلة من الأدوات الكتابية والطبوعات وما إلى ذلك. ولا شك أن تحرير شيكات يمثل هذه المبالغ الصغيرة عادة ما يكون غير عملي، وغير مقبول من وجهة نظر المستحق للتقديمية، كما أنه مكلف للمنشأة أو الوحدة المحاسبية. ولذلك تلجأ المشروعات إلى إنشاء خزينة للمصروفات الشرية يودع فيها مبلغاً محدداً يكفي لتغطية هذه المصروفات لفترة معينة ويكون مسؤولاً عنها أمين لها، ويقوم الأمين بالصرف على هذه النود الشرية بواقع مستندات سليمة ومعتمدة خلال الفترة المعنية، ثم يقدم هذه المستندات في نهاية الفترة أو عندما يقارب المبلغ على الضاد ليعطى ما تم صرفه.

فإذا فرضنا مثلاً أن منشأة سعيد الغلبان قد اختارت عبد الواحد الكحبان ليكون أميناً لصندوق السلفة المستديمة وبدأ بمبلغ ١٠٠ جنيه اعتباراً من أول يناير

١٩٨٥ فُتِه يتحرر شيك باسم عبد الواحد الكحيان هذا المبلغ ليحصل على قيمته من البنك. ويقوم الكحيان بالصرف من المبلغ خلال شهر يناير على العناصر المحدد صرفها من السلفة بواقع المستندات المؤيدة للصرف، ونفرض أن الكحيان قد حصل قيمة الشيك من البنك وأودع المبلغ في خزينته الصغيرة وقام خلال شهر يناير بصرف التالي:

التاريخ	جنبه	مبلغ	
١٩٨٥/١/٢	١١	٣٧٥	طوابع بريّة وخدمة
١٩٨٥/١/٩	٥	٢١٥	ديبلوس أبرة وكابسي
١٩٨٥/١/١٣	١١	١٦٥	أجرة تذراف للخارج
١٩٨٥/١/١٧	٤	١٢٠	صندوق قفلة بلاستيك
١٩٨٥/١/٢٢	٦	٣٣٥	٣ علبه كربون
١٩٨٥/١/٢٧	١	٢٠٠	٢ دولية حبر لمكب المدير
١٩٨٥/١/٢٨	٤	٢٥٠	مصاريف انتقال
١٩٨٥/١/٣٠	٢٧	٢٠٠	أدوات كلية ورسومات
	٧٠	٨٦٠	المبلغ: من واقع المستندات المرفقة

وطبقاً لذلك يكون المبلغ المتبقي لدى الكحيان ١٤٠, ٢٩ جنبه فإذا فرضنا أيضاً أنه وجد بجرد المبلغ عجزاً قدره ١٦٠ ملياً، فإن الكحيان يستعاض السلفة بشيك على البنك بالمبلغ المتصرف زائداً العجز المسموح به حتى يصبح لديه من جديد مبلغ ١٠٠ جنبه.

وتكون القيود اللازمة لاثبات هذه العمليات في دفتر اليومية كالآتي: عند تحرير الشيك للكحيان وإنشاء السلفة:

١٠٠ من حد/التقديّة بخزينة الثروة - طرف الكحيان ١٩٨٥/١/١
١٠٠ إلى حد/التقديّة بالبنك جاري

عند تقديم مستندات الصرف وجرّد الرصيد وتحليل العجز وتحرير شيك الاستعاضة:

من مذكورين:

٧٠,٨٦٠	ح/المصرفات المصنوعة، مصاريف متنوعة	١٩٨٥/١/٣٠
١٦٠	ح/العجز والزيادة في النقدية	
٧١,٠٢٠	إلى ح/النقدية بالبنك - جاري	
	استضافة سلفة الكحيان شيك رقم...	

ويظهر القيلين السابقين في يومية المدفوعات في حالة وجودها. كما يقوم أمين خزينة المصرفات الشرية بإسك سجل خاص لاثبات التصرف من عهدته والذي من واقعه والمستندات الموزعة يتم إعداد كشف المصرف للاستعاضة على قترات دورية أو عندما توشك السلفة على الانتهاء.

٣-٣: تسوية الحساب النقدية بالبنك:

عادة ما تقوم كل مشاة بفتح حساب أو حسابات جارية لها في أحد البنوك أو عدد من البنوك لتودع فيها النقدية التي تحصل لديها من مصادر التحصيل النقدي المختلفة وتودع فيها ما تحصل عليه من شيكات سداداً للحسابات عن طريق الشيكات من عملائها أو من الغير مقابل الوفاء بالتزاماتهم قبل المشاة. وتقوم المشاة بالصرف من هذا الحساب أو الحسابات عن طريق الشيكات. ولا شك في أن الالتجاء إلى البنوك بصدد ما تقدم فيه حماية للمشاة من ضياع أو سرقة أو اختلاس النقدية السائلة لديها كما أنه من أهم مقومات الرقابة الداخلية الفعالة على النقدية كما سبق أن ذكرنا.

وعندما تقوم المشاة بإيداع النقدية أو الشيكات في حسابها الجاري في البنك، فإنها تحرر بما تقوم بإيداعه قسيمة إيداع توضح تفاصيل النقدية والشيكات المودعة من أصل وصورة، يحتفظ البنك بالأصل ويؤشر على الصورة بما يفيد استلام المرفقات من نقدية وشيكات لايداعها في الحساب الجاري للمشاة لديه. وتعتبر هذه الصورة مستند القيد الذي يجعل به حساب النقدية بالبنك مديناً وحساب النقدية بالخزينة دائناً بالمبالغ النقدية وحساب العملاء أو حساب أوراق القبض أو حساب المدينين أو غير ذلك دائناً بقيمة الشيكات الواردة من كل والمودعة في البنك للتحصيل.

ويتم الصرف من الحساب الجاري بناء على شيك محررة بإسم المستحق أو المستفيد الذي يتوجه للبنك لصرفها أو يقوم بإبدائها في حابه الجاري في بنكها لتحويلها من البنك المحسوب عليه لصالحه. ويتقاضى البنك مقابل هذه الخدمات مصاريف وعمولات، كما يتقاضى أثمان دفاتر الشيكات التي تطلبها المنشأة بما عليها من دفعات كما يتقاضى تكاليف إعداد وإرسال كشف بحساب المنشأة لديه على فترات شهرية، والذي يقوم البنك بإرساله للمنشأة لكي تراجعها وتؤكد من سلامته ومطابقة رصيد البنك في دفاترها مع رصيدها لدى البنك كما يظهر في كشف الحساب. وعندما تقوم المنشأة بتحرير شيك لحساب مستفيد معين، فإنها تجعل حساب المستفيد، أو حساب السلعة أو الخدمة التي تم تحرير الشيك وفاء بقيمتها، مديناً مقابل جعل حساب التقديرات بالبنك - جاري ذاتياً، وعندما يقوم البنك بخخص أية مصروفات مستحقة له من الحساب الجاري للمنشأة لديه، فإنه عادة يحظر المنشأة بذلك بإشعار خصم عن طريق البريد وعندما يرد للمنشأة هذا الإشعار تقوم بجعل حساب مصاريف البنك مديناً وحساب التقديرات بالبنك جاري ذاتياً.

وعندما يرد للمنشأة كشف حساب البنك عن الشهر فهو عادة يظهر رصيدها لحساب المنشأة الجاري لديه يختلف عن رصيد الحساب الظاهر في دفاتر المنشأة. ويرجع ذلك لاختلاف توقيت إثبات الشيكات التي تسحبها المنشأة على حسابها الجاري لدى البنك عن تاريخ إثبات البنك لها عند تقديمها للصرف، واختلاف توقيت إثبات مصاريف البنك في دفاتر البنك عن تاريخ إثباتها في دفاتر المنشأة لورودها بالبريد، وتحقيق صحة كل من الرصيدين بالرغم من اختلافهما عن طريق أعداد مذكورة التسوية التي تؤدي إلى تطابق الرصيدين إجرائياً، وتطوري مذكورة التسوية على استكمال إثبات العمليات التي قام أحد الطرفين بإثباتها ولم يتم إثباتها لدى الطرف الآخر، وذلك على ورقة خارج المجموعة الدفترية. وتعد هذه الورقة وسيلة هامة لمنايعة إثبات هذه العمليات في كل من دفاتر المنشأة وفي دفاتر البنك. ويظهر كشف حساب البنك رصيد أول المدة كما ظهر كرصيد لآخر المدة في الكشف السابق، ثم الإبداعات التي قامت بها المنشأة وتواريخها، والشيكات التي

قدمت للصرف وتم صرفها وأرقامها وتواريخ صرفها (وليس بتاريخ تحريرها)، ومصرفات البنك التي خصمت من الحساب، وعادة ما يرقى بالكشف (في البلاد المتقدمة) الشيكات المنصرفة بعد إغائها بمعركة البنك، بالإضافة إلى صورة من اشعارات الخصم والاضافة التي أثرت في رصيد الحساب لدى البنك.

ويقتضي إعداد مذكرة التسوية مطابقة كشف حساب البنك مع حساب البنك في دفاتر المنشأة وتحديد العناصر الظاهرة في أحدهما وغير الظاهرة في الآخر، وعن طريق المعالجة الحاسوبية الشكلى لهذه العناصر يمكن التوصل لأحد الرصيدين من الرصيد الآخر. ولنغرض مثلاً أن رصيد الحساب الجاري بالبنك في دفاتر منشأة السعادة في ١٩٨٥/١/٣١ قد بلغ ٧٩٦٠ جنيهاً، بينما ظهر الرصيد في كشف حساب البنك في نفس التاريخ بـ ٨٤٢٢ جنيهاً. وعند فحص حساب البنك في دفاتر المنشأة والمقارنة بكشف الحساب وجدت الاختلافات التالية:

ظاهرة في دفتر المنشأة وغير ظاهرة بالكشف		ظاهرة بالكشف وغير ظاهرة بالحساب		
مليم	جنيه	مليم	جنيه	
-	١٢٦٠	٥٠٠	١	١ - شيكات مرسلة للبنك للحصول عن طريق البريد
-	-	-	٨٠٠	٢ - مصاريف كشف الحساب عن الشهر
-	-	-	-	٣ - كميلة محملة لحساب المنشأة
٥٠٠	٧٢٠	-	٣	٤ - شيك رقم ٥٣٢ لأمر للورد حنين بتاريخ ١/٢٥
-	-	-	-	٥ - قيمة دفتر شيكات
-	-	-	٣٠٦	٦ - فوائد على سندات محملة لحساب المنشأة
-	٦٣٩٠	-	٧٤٤٠	٧ - رصيد أول يناير

ويتخصص مذكرة التسوية لشهر ديسمبر وجد الآتي :

٠٠٥٠٠٠	- شيكات أرقام ٢٥١١، ٢٥١٧ لحساب الوردين لم تظهر
١٠٥٠٠	- في كشف الحساب يبلغ
.	- مصاريف كشف الحساب
٢٥٠٠٠	- كميالة محلة لحساب المنشأة ولم تبت في حساب البنك بالدفاتر

وقد ورد الشيكات ٢٥١١، ٢٥١٧ في كشف الحساب عن شهر يناير.

وتبدأ عمليات التسوية وإعداد المذكرة بالتحقق من تطابق الرصيد في مذكرة التسوية في نهاية الفترة السابقة، ففي المثال بعاليه تبدأ بالتحقق من :

- ورود الشيكات أرقام ٢٥١١، ٢٥١٧، بجملة قيمتها ١٠٥٠ جنيه في كشف الحساب عن يناير لأن عدم ورودها في كشف ديسمبر أدنى إلى زيادة الرصيد في الكشف عن الدفاتر بهذا المبلغ.

- التحقق من أن مصاريف كشف حساب ديسمبر والتي خصمت من حساب المنشأة في البنك بواقع الكشف ولم تبت في حساب البنك في الدفاتر قد تم اثباتها بجعل حساب مصاريف البنك مدينياً وحساب القندية بالبنك جاري دائناً. وذلك لأن عدم اثبات ذلك في الدفاتر يؤدي إلى زيادة رصيد البنك في الدفاتر عن الرصيد الوارد في الكشف عن ديسمبر.

- التحقق من اثبات تحصيل الكميالة في حساب البنك في الدفاتر لأن عدم اثباتها يجعل الرصيد في كشف الحساب يزيد بالقيمة وهي ٢٥٠ جنيه. ويتم الاثبات بجعل حساب القندية بالبنك مدينياً وحساب أوراق القبض برسم التحصيل دائناً ويؤدي عدم اثبات أي من هذه العمليات في دفاتر المنشأة أو عدم ورودها بالكشف إلى استمرار اختلاف رصيد أول الفترة بقيمة ما لم يتم اثباته أو ما لم يرد بالكشف أو كلاهما.

ويلاحظ أن الفرق بين الرصدين في أول يناير هو مبلغ ١٠٥٠ جنيه والذي يمثل قيمة الشيكين الواردين في كشف البنك عن يناير. وهذا يعني أن مصاريف

كشف الحساب وتحصيل الكمبيالة قد تم اثباتها في دفاتر المنشأة في نهاية ديسمبر .
وتتخذ مذكرة التسوية عن شهر يناير الشكل الموضح فيما يلي :

جني	ليم	جني	ليم	
٨٤٢٢	-			الرصيد في ٨٥/١/٣١ كما هو وارد في كشف حساب البنك
				يضاف مدفوعات ونزلة بالكشف وغير متبقة في الدفاتر :
		١	٥٠٠	مصاريف كشف الحساب
		٣	-	قيمة دفتر شيكات
				يضاف شيكات مرسلة للتحويل
		١٣٦٠	٥٠٠	ولم ترد بالكشف
		—	—	
١٣٦٤	٥٠٠			جملة الاضافات
—	—			
٩٧٨٦	٥٠٠			رصيد الكشف الممثل بالاضافات
				يخصم متحصلات واردة بالكشف وغير متبقة في الدفاتر :
		٨٠٠	-	كمبيالة محملة لحساب المنشأة
		٣٠٦	-	فواتر مستندات حكومية
				يخصم شيكات صانعة ولم تصرف بعد :
		٧٢٠	٥٠٠	شيك رقم ٤٥٢٢ لأمر المورد حنين
		—	—	
١٨٢٦	٥٠٠			جملة الخصومات
—	—			
٧٩٦٠	-			الرصيد كما هو ظاهر بالدفاتر
—	—			

ويراعى أنه بالإمكان البداية برصيد الحساب كما هو وارد بالدفاتر للوصول إلى الرصيد كما هو وارد بالكشف. وكل ما في الأمر أن تصبح الإضافات بعاليه خصومات في هذه الحالة كما تصبح الخصومات اضافات.

(عليك أن تعيد هذه المذكرة مبتدئاً بالرصيد الدفترى). وبعد اتمام مذكرة التسوية والتحقق من تطابق الرصيدين يصبح من الواجب اثبات ما يلزم من تسويات في دفاتر المنشأة تمثيلاً مع ما هو وارد في كشف حساب البنك مادام صحيحاً. ذلك بالضرورة حتى تظهر دفاتر المنشأة أصولها بالقيمة الواجبة غالياً، كما تحمل كل فترة بمصروفاتها. وتستعيد بليراتها تحقيقاً لمبدأ المقابلة السليمة بين الايرادات والمصروفات.

وتحقق ذلك عن شهر يناير بالنسبة للإيرادات والمصروفات، وفي نهايته بالنسبة للأصول (والخصوم إن وجدت في المذكرة) بإثبات القيد الآتية، وترحيلها لحسابات الأستاذ قبل الاقفال في الحسابات الختامية واعداد الميزانية (بفرض اعدادها في ١٩٨٥/١/٣١).

مليم	جنيه	مليم	جنيه
٥٠٠	٤	٥٠٠	٤
من حـ/ مصاريف البنك إلى / التقديرات بالبنك جاري مصاريف الكشف وقبة دفتر شيكات			
-	١١٠٦	-	٨٠٠
من حـ/ التقديرات بالبنك جاري إلى مذكورين:			
-	-	-	٣٠٦
حـ/ الأوراق قبض برسم التحصيل حـ/ القوائد الدائنة على سندات الحكومة			

ويظهر رصيد التقديرات بالبنك في الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١/٣١ بمبلغ ٩٠٦١,٥، وهو الرصيد الذي يصل إليه حساب التقديرات بالبنك جاري بالدفاتر بعد ترحيل القيدتين السلفيتين. ويقفل حساب مصاريف البنك وحساب القوائد الدائنة في الحسابات الختامية (حساب الأرباح والخسائر).

٤ - جرد وتسوية حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض:

تمثل أرصدة حسابات العملاء المبالغ المستحقة للوحدة المحاسبية قبل الغير نتيجة سياسة بيع متجانتها أو بضائعها لهؤلاء بالأجل. وتمثل أرصدة المدينين المبالغ المستحقة قبل الغير نتيجة تعاملاتهم مع الوحدة المحاسبية في أصول بخلاف المتجات والبضائع. أما أرصدة أوراق القبض فتتمثل مستحقات الوحدة المحاسبية قبل الغير والثبت بأوراق تجارية.

وينطوي جرد هذه الأصول النقدية كما سبق أن ذكرنا على التحقق من الوجود والملكية والقيمة بما يتفق والأرصدة الظاهرة في الدفاتر. وعادة ما يتم التحقق من وجود وملكية أرصدة العملاء والمدينين عن طريق المصادقات. والمصادقة هي خطاب ترسله الوحدة المحاسبية أو مراجع حساباتها إلى العميل أو الدين يفيد بمبلغ الرصيد المدين للعميل أو المدين في دفاتر الوحدة في تاريخ معين، ويطلب مراجعة العميل أو المدين لهذا الرصيد على دفتريه، وإفادة الوحدة المحاسبية أو المراجع بأية اختلافات إن وجدت. وإذا لم توجد أية اختلافات فيطلب مصادقة العميل أو المدين على الخطاب وإعادةه بالتالي في مطروف معنون ومدفوع البريد عادة ما يكون مرفقاً بالخطاب. وتعد إعادة هذا الخطاب المصدق عليه من العميل أو المدين إقراراً الأخير بصحة مبلغ مديونيته للوحدة المحاسبية في التاريخ الموضح في الخطاب. أما في حالة وجود اختلافات فتتطلب القيام بتسوية هذه الاختلافات بعد التحقق من مبرراتها وأسبابها بمعرفة الوحدة المحاسبية. ويتم تناول هذه الأمور بصورة مفصلة في الدراسات اللاحقة.

ويطلب التحقق من قيمة أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض للتأكد من إمكانية تحصيل هذه المبالغ في تواريخ استحقاقها اللاحقة دون نقصان. بمعنى توافر القدرة لدى المدين على الوفاء وتوافر حسن النية في الوفاء. فإذا وجد أي شك في قدرة العميل أو المدين على الوفاء بمستحقات الوحدة المحاسبية لديه، أو قلم أي شك في حسن نية في هذا الصدد فإنه يصبح من الواجب الاحتياط لهذا الشك عند تحديد قيمة أرصدة العملاء والمدينين التي تظهر في الميزانية العمومية في نهاية الفترة المحاسبية. ويتم ذلك عادة بالنسبة للعملاء والمدينين عن طريق تكوين

مخصص للديون المشكوك في تحصيلها، وعن طريق إعدام الديون المؤكد عدم تحصيلها.

٤ - أ - الديون المدومة ومخصص الديون المشكوك فيها:

تعتبر العمليات الآجلة من مقومات النشاط التجاري والصناعي بصفة عامة. ويترتب على ذلك أن تقوم المنشآت والشركات بشراء مستلزماتها من السلع والخدمات من مورديها بالآجل، كما تقوم ببيع إنتاجها، أو بضائعها أو خدماتها لعملائها بالآجل. وإذا كان لوحدة محاسبة أن تباع سلعها بالبيع الآجل فهي لا بد وأن تضع في اعتبارها عند وضع هذه السياسة، بالإضافة إلى تنشيط مبيعاتها، السمعة التجارية لعملائها المستفيدين من هذه السياسة، وفترة الائتمان التي تمنح لكل منهم، أو لمؤلا العملاء بصفة مجتمعة. غير أن الربح كثيراً ما تأتي بما لا تشبه السفن، وكثيراً ما تفقد الوحدة المحاسبية بعض مستحقاتها قبل عملاتها ومدينيتها نتيجة ظروف غير متوقعة أو لم تأخذ في الحبان عند وضع سياسة البيع الآجل لمؤلا العملاء. فبعض العملاء قد يعسر نتيجة ظروف غير محسوبة رغم حسن سمعة التجارية، كما أن المنشأة قد تخطئ في تقدير سمعة وقدرة بعض عملائها بما يؤدي إلى فقدانها لجزء من مستحقاتها قبلهم، أو لكل مستحقاتها قبل بعضهم في بعض الأحيان.

وتقتضي المقابلة السليمة للإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بكل ما يتعلق بها من مصروفات، أو ما يتبع عن نشاطها من خسائر، ضرورة تحميل الفترة التي تستفيد بالإيرادات الناجمة عن البيع الآجل بالخسائر المحتملة نتيجة هذه الإيرادات. وبالإضافة إلى ذلك، فقد جرى العرف المحاسبي على اتباع قاعدة الحيلة والمحفوف بما يتعلق بأية خسائر محتملة والاحتياط لما وتحملها لإيرادات الفترة المحاسبية التي يقوم فيها هذا الاحتمال. وتقتضي قاعدة الحيلة والمحذّر أن تؤخذ كل الخسائر المحتملة في الحبان عند قيام احتمالها، ولا تؤخذ أية أرباح محتملة في الحبان إلى أن تتحقق فعلاً.

ويطلب تقييم أرصدة العملاء والمدينين طبقاً لهذه القواعد ضرورة التعرف

عل ثلاثة أنواع من الديون هي الديون المشكوك فيها، والديون المؤكد عدم تحصيلها أو المدومة، والديون الجيدة. والديون الجيدة هي الديون المؤكد تحصيلها في تواريخ استحقاقها، أما الديون المشكوك فيها فهي تلك التي يحتمل عدم تحصيل جزء منها. والديون المدومة هي الديون التي يتأكد عدم تحصيلها في أي تاريخ لاحق مقبول.

ويجب أن تستزل الديون المدومة من أرصدة العملاء والمدينين. ويتوقف الطرف المقابل على طريقة المعالجة. أما الديون المشكوك فيها فيحتاج للجزء الذي يقدر عدم تحصيله منها بتكوين مخصص لهذا الغرض. وسوف نتناول الديون المشكوك فيها أولاً ثم نتناول الديون المدومة بعد ذلك.

٤ - أ - ١ - الديون المشكوك فيها وطرق تحديد قيمة المخصص:

ترتب الديون المشكوك في تحصيلها على قيام ظواهر أو بوادر تشير إلى عدم قدرة بعض العملاء أو المدينين على الوفاء بالتزاماتهم قبل الوحدة المحاسبية. فحريز برونسو لأحد العملاء أو المدينين نتيجة تخلفه عن الوفاء بقيمة ورقة تجارية في تاريخ استحقاقها مثلاً تعتبر من هذه البوادر أو الظواهر. كما أن تخلف أحد العملاء أو المدينين عن سداد رصيد حسابه الدين في دفاتر الوحدة المحاسبية لفترة طويلة يشك في إمكانية تحصيل هذا المبلغ. كما أن شائعات اختلال المركز المالي لأحد العملاء أو المدينين أو إعساره في الأوساط التجارية تعتبر من العوامل المثيرة للشك والقلق عن إمكانية تحصيل ما يستحق للوحدة المحاسبية لديه. وترتب على كل هذه العوامل أو الظواهر أو بعضها ضرورة التحسب لما قد تؤدي إليه نتائجها من حاسر محتملة تنسج عن الشك في إمكانية تحصيل بعض أرصدة العملاء أو المدينين. ويتم تحقيق ذلك بتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بعد تقدير القيمة المقدرة لذلك.

و يتم تقدير مخصص الديون المشكوك فيها لأرصدة العملاء بعدد من الطرق ذكر منها ثلاث. فقد يقدر المخصص كنسبة مئوية من صافي اليمعات الأجلة، أو قد يقدر المخصص كنسبة مئوية من أرصدة العملاء، كما قد يتم تقدير المخصص

بفحص أرصدة للملاء وتحديد الجيد منها والمشكوك في تحصيلها عن طريق ما يسمى بتحديد أعمار حسابات العملاء Aging of Accounts Receivable.

وتقوم طريقي النبة المثوية على أساس أن خيرة الوحدة المحاسبية في الفترات السابقة يتظر أن تمتد للمستقبل فيما يخص بالديون المشكوك فيها. فلو وجد على مدار عدة فترات محاسبية سابقة مثلاً أن $\frac{1}{4}$ ٪ من المبيعات الأجلة عادة ما يتحقق عدم تحصيلها في المتوسط، فتأخذ هذه النبة كأساس لحساب مخصص الديون المشكوك فيها للمبيعات الأجلة عن الفترة المحاسبية الحالية. فإذا بلغت المبيعات الأجلة مثلاً لشركة السمر التجارية خلال السنة المالية المنتهية في ١٩٨٥/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه، وكانت نسبة الديون التي أعلمت خلال السنوات السابقة $\frac{3}{4}$ ٪ تقريباً من المبيعات الأجلة لتلك السنوات، فإنه يتم تكوين مخصص للديون المشكوك فيها من مبيعات ١٩٨٥ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه $(\frac{3}{4} \times ٤٠٠٠٠٠)$. ويكون القيد اللازم لاثبات تسوية رصيد العملاء بتوسط المخصص كالآتي:

٣٠٠٠	من حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها	١٩٨٥/١٢/٣١
٣٠٠٠	إلى/ مخصص الديون المشكوك فيها	

وإذا بلغ رصيد العملاء في ٨٥/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه مثلاً، فيظهر هذا الرصيد في الميزانية (في الأصول المتداولة) مخصصاً منه مخصص بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه، ليتبقى رصيد الديون الجيدة بمبلغ ٣٧٠٠٠ جنيه.

وإذا تم تحديد مقدار المخصص المرغوب كسبة مئوية من أرصدة العملاء، فإن الخبرة السابقة تكون هي المحدد الأساسي لهذه النسبة. فإذا وجد في المثال بعاليه إن خيرة شركة السمر في السنوات السابقة أظهرت عدم تحصيل ٧,٥٪ من أرصدة العملاء مثلاً، فإن تحديد المخصص المطلوب لسنة ١٩٨٥ يتم بصره هذه النسبة في رصيد إجمالي العملاء للحصول على قيمة المخصص. أي أن رصيد المخصص المطلوب = $\frac{7.5}{100} \times ٤٠٠٠ = ٣٠٠٠$ جنيه. ويتم إجراء نفس قيد التسوية السابق لتكوين المخصص.

أما طريقة تحديد أعمار حسابات العملاء فهي تقوم عادة على دراسة مفصلة لرصيد حساب كل عميل من العملاء وحركة الرصيد خلال الفترة المحاسبية، وطول الفترة الزمنية التي انقضت دون تغير هذا الرصيد أو دون سداد مكوناته. ويتم إجراء تحليل أعمار أرصدة العملاء بالاعتناء بسياسة وشروط الائتمان وما يتحدد فيها من فترة ائتمان. فإذا كانت فترة الائتمان الممنوحة للعملاء هي ثلاثة شهور مثلاً، فيتم تحليل أرصدة العملاء إلى فئات على الوجه الآتي مثلاً:

اسم العميل	الرصيد	أرصدة انقضت عليها مدة بالشهور ^(١)			
		أقل من ٣	من ٣ إلى ٦	من ٦ إلى ٩	أكثر من ٩
سامي القهلوي	١١١٣		١١١٣		
حسن عبد الحميد	٢٥٦٠			١٥٧	
السيد النوش	١٥٧				
سميد الكرش	١١٢٠				٩٥٧
عوض الطحش	٩٥٧				
ابراهيم البهلوان	٢٥٠		٢٥٠		
المجموع (افتراضي)	٤٠٠٠	٣٢٠٠٠	٢٥٠٠	١٥٠٠	٢٠٠٠
احتمال التحصيل		٪١٠٠	٪٩٠	٪٥٠	٪١٠

وتحدد احتمالات التحصيل من واقع الخبرة السابقة أيضاً. ويطلق على الديون التي يكون احتمال تحصيلها ٪١٠٠ ديون جيدة، والديون التي يساوي احتمال تحصيلها أو يزيد عن ٪٥٠ ديون عادية، والديون التي يقل احتمال

(١) افترضنا أن فترة الائتمان هي ثلاثة شهور، وعادة ما تتحدد فئات الأعمار بمضاعفات فترات الائتمان. فإذا كانت فترة الائتمان شهر، فتحدد الفئات الأربعة بعاليه كالآتي: أقل من شهر (كي لم يمن موعد استحقاقها)، من شهر إلى شهرين، من شهرين إلى ثلاثة، أكثر من ثلاثة أشهر، وبالتالي على ذلك فترات الائتمان الأقصر والأطول.

نحصلها عن ٥٠٪ ديون رديّة. ويتم تحديد الخصص بضرب كل فئة من الفئات في التسم الحسابي لاحتمال التحصيل كالآتي:

الفئة	القيمة	احتمال التحصيل	تمم احتمال التحصيل	مقدار الخصص
الأولى	جنيه ٣٢٠٠٠	٪ ١٠٠	صفر	جنيه صفر
الثانية	١٤٠٠	٪ ٩٠	٪ ١٠	١٤٠
الثالثة	٩٠٠	٪ ٥٠	٪ ٥٠	٧٥٠
الرابعة	٢٠٠٠	٪ ١٠	٪ ٩٠	١٨٠٠
الجموع	٤٠٠٠٠			٣٠٠٠

ويتم تكوين الخصص بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه يجعل حساب الديون المشكوك فيها (وهو من المصروفات) مدبنا وحساب غخص الديون المشكوك فيها (وهو حساب مقابل لحسابات العملاء) دائنًا.

ويراعى أن الطريقة الأولى (نسبة من صافي المبيعات الأداة) يتحدد بمنقضاها المبلغ الواجب اضافته لرصيد الخصص، بمعنى أنه إذا بلغ رصيد الخصص قبل تسوية الديون المشكوك فيها لسنة ١٩٨٥ مثلاً ٥٠٠ جنيه (وهو المتبقي من الخصص المكون في السنوات السابقة) وتحدد مقدار الديون المشكوك فيها كنسبة مئوية من مبيعات سنة ١٩٨٥ يبلغ ٣٠٠٠ جنيه، فإن رصيد الخصص بعد إجراء قيد التسوية يصبح ٣٤٠٠ جنيه. أما الطريقتين الثانية (نسبة مئوية من أرصدة العملاء) والثالثة (تحليل الأعمار) فإن المبلغ الذي يتحدد بمقتضى أي منها يمل الرصيد المرغوب في حساب الخصص. فإذا كان رصيد الخصص بمبلغ ٤٠٠ جنيه قبل التسوية وتحدد مبلغ للديون المشكوك فيها بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه، فيكون قيد التسوية بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه ليصل رصيد الخصص للمبلغ المرغوب وهو ٧٠٠٠ جنيه.

ويرجع السبب في ذلك إلى أن رصيد المخصص الذي يتكون كنسبة من المبيعات الآجلة يكون مرتبطاً بمبيعات السنة الذي كون فيها، أما المخصص المكون كنسبة مئوية من أرصدة العملاء أو عن طريق تحليل أعمار أرصدة العملاء فهو يرتبط برصيد إجمالي العملاء في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الذي يتم تقييم أرصدة حسابات العملاء فيه.

٤ - أ - ٢ - الديون المدومة وعلاقتها بحسابات العملاء وحساب المخصص:

عندما يتحقق إعدام دين أثناء الفترة المحاسبية فإنه يصبح من الواجب تخفيض أرصدة العملاء أو أرصدة المدينين بما تم إعدامه على حسب الأحوال. ويمكن أن يتم إثبات الإعدام بتوسط حساب للديون المدومة أو عن طريق استخدام مخصص الديون المشكوك فيها مباشرة.

وإذا تم توسط حساب الديون المدومة، فإنه يجعل مقبلاً بما يتم إعدامه من ديون خلال الفترة المحاسبية مقابل جعل الحساب المخصص في حسابات العملاء (وإجمالي العملاء) أو في حسابات المدينين دائناً. أما إذا تم استخدام حساب المخصص مباشرة، فيجعل حساب المخصص مدبناً عند إعدام الدين مقابل جعل الحساب المخصص في حسابات العملاء أو المدينين دائناً. ولا شك في أن توسط حساب للديون المدومة يفضل على الاستخدام المباشر للمخصص، لأنه يمكن الإدارة من التعرف على مقدار الديون التي يتم إعدامها خلال العام بصورة صريحة دون الحاجة إلى جهود إضافية، وهو أمر تهتم به الإدارة لأغراض وضع سياسة وشروط الائتمان وإجراء التعديلات اللازمة عليها.

وسوف نتابع التحليل على أساس توسط حساب للديون المدومة.

ولنفرض المثال التالي لتوضيح المعالجة المحاسبية للديون المدومة وعلاقتها بمخصص الديون المشكوك فيها وتسوية أرصدة العملاء.

٤ - أ - ٢ - ١ : مثال:

بلغ رصيد مخصص الديون المشكوك فيها في ١/١/١٩٨٥ في شركة أبو

الفتوح التجارية مبلغ ٢٨٠٠ جنيه. وفي ١٩٨٥/١/١٥ أفلس العميل عبد التواب الذي بلغ رصيده ٢٤٥٠ جنيه وكان نصيب الشركة من حصيلة تصفية ممتلكات العميل ١٦٥٠ جنيه. وفي ١٩٨٥/٣/٢٧ توقف العميل سعيد عن سداد كمبيالة مسحوبة عليه بمعرفة الشركة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحمل بمصاريف البروتستو والأتعاب والمصاريف القضائية التي بلغت ١٥ جنيه. وأشهر إفلاسه وبلغ نصيب الشركة من حصيلة التصفية ٥١٥ جنيه في ٦/٢٥، وفي ١٩٨٥/٩/٢٩ هرب العميل عوضين إلى الخارج بعد أن هرب جميع ممتلكاته. وكان رصيده المدين في دفاتر الشركة ٧٩٠ جنيه، وتقوم شركة أبو الفتوح بحساب تخصص الديون المشكوك فيها على أساس $\frac{1}{4}$ % من المبيعات الآجلة، والتي بلغت في سنة ١٩٨٥ مبلغ ٥٤٠٠٠٠ جنيه.

وتم اثبات الديون المدونة خلال العام بتوسط حساب الديون المدونة في دفتر اليومية العامة لشركة أبو الفتوح بالقيود التالية:

من مذكورين:		
١٦٥٠	ح/التفلية	٨٥/١/١٤
٨٠٠	ح/الديون المدونة	
٢٤٥٠	إلى ح/الملاء - العميل عبد التواب	
	إثبات إفلاس عبد التواب ونصيبه في التفلية.	
<hr/>		
١٠١٥	من ح/الملاء - العميل سعيد	٨٥/٣/٢٧
	إلى مذكورين:	
١٠٠٠	ح/الورق القيقص	
١٥	ح/مصاريف البروتستو والمصاريف القضائية	
	توقف سعيد عن سداد الكمبيالة وتحمله بالمصاريف.	
<hr/>		
من مذكورين:		
٥١٥	ح/التفلية	٨٤/٦/٢٥
٥٠٠	ح/الديون المدونة	

١٠١٥ إلى / العملاء - العميل سعيد
املاس سعيد ونصبنا في التغطية

٧٩٠	من حـ/ الديون المدومة	٨٥/٩/٢٩
٧٩٠	إلى / العملاء - العميل عوضين	
	اعدام وصيد عوضين قرويه وتهريب	
	ممتلكاته .	

ويظهر حساب الديون المدومة في دفاتر شركة أبو الفتوح عن سنة ١٩٨٥
على الوجه التالي :

مه	حـ/ الديون المدومة	له
٨٠٠	إلى / العملاء - عبد التواب	١/١٥
٥٠٠	إلى / العملاء - سعيد	٦/٢٥
٩٧٠	إلى / العملاء - عوضين	٩/٢٩
٢٠٩٠		٢٠٩٠
		١٢/٣١
		رصيد

وإذا كان يخص الديون المشكوك فيها يتكون كتبة مثوية من صافي
المبيعات الآجلة، فإن حساب الديون المدومة يقفل في حساب المخصص في نهاية
الفترة المحاسبية . ويتم ذلك للمثال الجاري بالقيد التالي :

٢٠٩٠	من حـ/ يخص الديون المشكوك فيها	
٢٠٩٠	إلى حـ/ الديون المدومة	٨٥/١٢/٣١

وتسرحيل هذا القيد إلى الحساب بعاليه وحساب المخصص يتم اقفال
حساب الديون المدومة .

ويتم تكوين ما يقابل الديون المشكوك فيها عن سنة ١٩٨٥ كتبة مثوية من
المبيعات كالآتي :

$$\frac{1}{1} \times ٥٤٠٠٠٠ = \text{القيمة المطلوبة لتغطية الديون المشكوك فيها عن العام}$$

$\frac{1}{1.05} \times 2700 = 2570$ جنيه. ويتم تعلية حساب المخصص بالقيمة كالاتي

٢٧٠٠ من ح/ الديون المشكوك فيها ٨٥/١٢/٣١
 - ٢٧٠٠ إلى ح/ غمص الديون المشكوك فيها

ويظهر حساب المخصص في ١٩٨٥/١٢/٣١ بعد إجراء قيد التسوية السابق، وبعد ترحيل قيد ائصال حساب الديون المدومة فيه على الشكل التالي:

ح/ غمص الديون المشكوك فيها

٢٠٩٠	إلى ح/ الديون المدومة	١٢/٣١	٢٨٠٠	رصيد	٨٥/١/١
٣٤١٠	رصيد	١٢/٣١	٢٧٠٠	من ح/ الديون المشكوك فيها	٨٥/١٢/٣١
٥٥٠٠			٥٥٠٠		

فإذا كان تقدير الديون المشكوك فيها يتم على أساس نسبة معينة من أرصدة العملاء أو عن طريق تحليل أعمار هذه الأرصدة، فإن المعالجة المنطقية تختلف إلى حد ما عما تقدم من حيث علاقة الديون المدومة والديون المشكوك فيها بالمخصص. فلو فرضنا أن شركة أبو الفتوح بعاليه تقوم بتقدير المبلغ اللازم لمقابلة الديون المشكوك فيها بنسبة ٥ ٪ من أرصدة العملاء. ولو فرضنا أن رصيد حساب إجمالي العملاء في ٨٥/١٢/٣١ قد بلغ ٥٢٧٠٠ جنيه، فإن رصيد المخصص الواجب أن يظهر خصوصاً من حساب العملاء في الميزانية يجب أن يساوي ٢٦٣٥ جنيه ($5\% \times 52700$) ويترتب على ذلك أن المبلغ الذي يحمل لحساب الديون المشكوك فيها سوف يساوي: الرصيد المطلوب في نهاية الفترة - (الرصيد في بداية الفترة - الديون المدومة خلال الفترة). أي يساوي: ٢٦٣٥ - (٢٨٠٠ - ٢٠٩٠) = ١٩٢٥ جنيه.

ويكون قيد التسوية كالاتي (على أساس استمرار ائصال حساب الديون المدومة في حساب المخصص).

٨٥/١٢/٣١

من ح/ الديون المشكوك فيها

١٩٢٥

إلى ح/ خصص الديون المشكوك فيها ١٩٢٥

ويظهر حساب المخصص في هذه الحالة على الوجه التالي:

من ح/ خصص الديون المشكوك فيها له

٨٥/١/١	رصيد	٢٨٠٠	١٢/٣١	إلى ح/ الديون المعدومة	٢٠٩٠
٨٥/١٢/٣١	من ح/ الديون المشكوك فيها	١٩٢٥	١٢/٣١	رصيد	٢٦٣٥
		—			—
		٤٧٢٥			٤٧٢٥

هذا ويلاحظ أنه في ظل توسط حساب للديون المعدومة واقفاله في حساب المخصص ان الذي يظهر في حساب الأرباح والخسائر هو رصيد حساب الديون المشكوك فيها، ولا يظهر حساب الديون المعدومة في حساب الأرباح والخسائر. والواقع أن هذه هي المعالجة المنطقية التي تتفق مع قاعدة المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات وقاعدة الحيطة والحذر. ذلك لأن الديون التي يتم إعدامها خلال الفترة المحاسبية عادة ما تكون ناشئة في فترة أو فترات محاسبية سابقة، وتم الاحتياط لها حيثئذ بتكوين المخصص لمقابلتها، وليس من المنطقي في ظل هذه الظروف أن يتحمل حساب الأرباح والخسائر للفترة الحالية بالديون المعدومة الناتجة عن معاملات فترات سابقة، وخاصة إذا كان قد تم الاحتياط لذلك في هذه الفترات^(١).

(١) من المعالجات المحاسبية المستقرة انتقال حساب الديون المعدومة في حساب الأرباح والخسائر، ثم تعديل رصيد خصص الديون المشكوك فيها للمقدار المطلوب من طريق حساب الأرباح والخسائر. غير أن هذه المعالجات غير منطقية ولا تتفق وقاعدة المقابلة السليمة للإيرادات والمصروفات في ظل افتراض استغلال الفترات المحاسبية

٤- أ- ٣- الديون الميعونة وزيادة رصيد الخصص عن المطلوب لمقابلة الديون المشكوك فيها:

قد تقرر الشك إعدام دين أحد العملاء أو المدينين لعدم الدليل الكافي على عدم إمكانية تحصيله، ثم تفاجأ بعد مرور فترة زمنية بقيام العميل بسداد المبلغ المستحق عليه لتحسن ظروفه المالية ورغبة منه في استعادة الثقة في سمعته التجارية. فلو فرضنا مثلاً أن العميل عوضين في المثال السابق قد قرر العودة إلى أرض الوطن وسداد التزاماته وإعادة بناء سمعته التجارية، ومن ثم قام بسداد مبلغ ٧٩٠ جنيه الذي كانت شركة أبو الفتوح قد قامت بإعدامه، فإن المبلغ يطلق عليه في هذه الحالة ديناً ميعوناً، أو ديناً معدوماً مسترداً. وتقوم الشركة في ظل هذه الظروف بمعالجة الوضع طبقاً لعلاقة تاريخ استرداد الدين بالفترة المحاسبية التي تم إعدامه فيها. فإذا تم استرداد الدين خلال الفترة المحاسبية التي تم إعدامه فيها، فإن المعالجة المحاسبية السليمة تكون كالآتي:

٧٩٠	من ح/ العملاء - العميل عوضين	تاريخ الاسترداد
٧٩٠	إلى ح/ الديون المعدومة	
	إلغاء إعدام دين عوضين	

٧٩٠	من ح/ القليلة	تاريخ الاسترداد
٧٩٠	إلى ح/ العملاء - العميل عوضين	
	تبين تحصيل الرصيد المستحق على عوضين	

أما إذا تم استرداد الدين المعلوم في فترة محاسبية لاحقة لتلك التي تم إعدامه فيها، فإن حساب الديون المعدومة يكون قد تم إقصائه في حساب المخصص للفترة التي تم إعدام الدين فيها، وتصبح المعالجة المحاسبية المقبولة (وإن كانت ليست بالأفضل ولكنها الأبسر على هذا المستوى المبني من الدراسة) كالآتي:

٧٩٠	من ح/ العملاء - العميل عرضين	تاريخ الاسترداد
٧٩٠	إلى ح/ خصص الديون للتكوك	
	فيها	
	إلغاء إعدام دين عرضين الذي تم	
	في الفترة السابقة	

٧٩٠	من ح/ النقدية	تاريخ الاسترداد
٧٩٠	إلى ح/ العملاء - العميل عرضين	
	تثبت تحصيل الرصيد المستحق	
	على عرضين	

٢) قد تقوم الرحلة المحاسبية في بعض الأحيان بالمعالجة (١) لتقدير قيمة الديون المستحقة فيها بما يؤدي إلى إثبات خصص بمبالغ تزيد عن اللازم في فترات محاسبية معينة. تم اكتشاف الرحلة المحاسبية ذلك في فترات محاسبية تالية. فلو فرضنا مثلاً أن رصيد خصص الديون في ١٩٨٥/١/١ (١) بلغ ١٩٨٥/١/١ ٥٦٠٠ جنيه. وكانت الديون المعتبرة خلال العام ١٣٥٠ جنيه، وبلغ رصيد العملاء في ١٩٨٥/١/٢/٣١ ٨٥/١٢/٣١ ٢٦٠٠ جنيه ونسج المنشأة طريقة تكوين خصص الديون بما يعادل ٥٪ من أرصدة العملاء. ففي هذه الحالة يصبح الرصيد المظهر في ١٩٨٥/١/٢/٣١ ٨٥/١٢/٣١ هو ١٢٢٥ جنيه (٢٤٥٠٠ × ٥٪)، بينما الرصيد الظاهر بالخصص بعد تحميله بما تم إعدامه من ديون في عام ١٩٨٥ هو ٤٢٥٠ جنيه (٥١٠٠١ - ١٢٥٠١). ويلزم في هذه الحالة تخفيض رصيد المخصص (بجمله مديناً) بمبلغ ٣٠٢٥ ليصبح الرصيد ١٢٢٥ جنيه. والمعالجة السليمة لذلك هي أن يجعل حساب المخصص مدينياً وحساب الأرباح المحجوزة دائناً بمبلغ ٣٠٢٥ جنيه. ويمكن بدلاً من حساب الأرباح المحجوزة جعل حساب الأرباح سنوات سابقة دائناً، حيث يقلل هذا الحساب في حساب الأرباح والخسائر لسنة ١٩٨٥ بمبلغ الاسم. وبالرغم من ذلك فمن للمعاملات المحاسبية الشائعة جعل حساب المخصص مدينياً وحساب الأرباح والخسائر دائناً بالمبلغ (وهو ٣٠٢٥ جنيه في المثال الجاري).

٤ - أ - ٤ - القيمة الاسمية لأرصدة العملاء والمدينين والقيمة الحالية لها ومخصص الخصم التقديري المسموح به :

القيمة الاسمية لأرصدة العملاء والمدينين هي القيمة المتظر أن تحصل في تواريخ استحقاقها اللاحقة، أما القيمة الحالية لهذه الأرصدة فهي التقديرية التي يمكن الحصول عليها في حاضر تاريخ إعداد الميزانية من هذه الأرصدة لتوتم تحويلها جميعاً إلى نقدية في ذلك التاريخ. وتختلف القيمتان بمقدار الفائدة على هذه الأرصدة منذ تاريخ الميزانية حتى تاريخ الاستحقاق أو التحصيل الفعلي لها. واثبات أن القيمة السليمة لأرصدة العملاء والمدينين في تاريخ الميزانية هي قيمتها الحالية وليس قيمتها الاسمية. غير أن العرف المحاسبي قد جرى على إظهار هذه الأرصدة بقيمتها الاسمية بعد خصم المقدار المشكوك في تحصيله منها في صورة مخصص الديون المشكوك فيها. هذا ولن نجادل في هذا الموضوع على هذا المستوى المبني من الدراسة.

وإذا كانت سيلة البيع الأجل التي تتبعها المنشأة تقضي بمنح العملاء خصماً تندياً مقابل تعجيل الدفع عن تاريخ الاستحقاق، فإن رصيد العملاء في تاريخ الميزانية لا يظهر ما سوف يتم تحصيله فعلاً حتى باستبعاد الديون المشكوك في تحصيلها إذا كان بعض العملاء مازال أمامه فرصة للاستفادة من الخصم التقديري. وقد ترغب المنشأة أو الوحدة المحاسبية في ظل هذه الظروف في إظهار رصيد العملاء بالمقدار التقديري المتوقع تحصيله فعلاً في المستقبل، الأمر الذي يوجب تكوين مخصص للخصم التقديري المسموح به. وعادة ما يكون هذا المخصص لنسبة من الديون الجيدة التي يتوقع أن تسعّد من هذا الخصم. فلو بلغ رصيد العملاء لمشاة رشيد في ١٩٨٥/١٢/٣١ مثلاً ٢٤٠٠٠ جنيه منها ٧٥٪ ديون جيدة، ومن هذه الديون الجيدة يتظر أن يسعّد ١٠٪ بخصم تقديري مسموح به بواقع ١٪ فإن مقدار المخصص يتحدد كالآتي :

$$جنيه ١٨٠ = \frac{1}{100} \times \frac{10}{100} \times \frac{75}{100} \times 24000$$

ويتم تكوين المخصص بالقيد التالي:

١٨٠	من حـ/ المخصص القدي المسموح به	٨٥/١٢/٣١
١٨٠	إلى حـ/ مخصص المخصص القدي المسموح به	

ويقتل حساب المخصص القدي المسموح به في حساب الأرباح والخسائر، بينما يطرح مخصص المخصص القدي من أرصدة العملاء طرْحاً شكلياً في الميزانية العمومية، وعندما يقوم هؤلاء العملاء بالسداد المبكر في السنة المالية التالية ويستفيدون من المخصص فإن قيد التحصيل يكون كالآتي:

	من مذكورين:	
١٦٢٠	حـ/ القدي	١٩٨٥/١/٥ مثلاً
١٨٠	حـ/ مخصص المخصص القدي المسموح به	
١٨٠٠	إلى حـ/ العملاء	

ولا شك أن هذه المعالجة تنطوي على عيوب جوهرية أهمها أن المخصص القدي الذي كون له المخصص تحمّلت به فترة حماية لم تستفيد من تعجيل الدفع الذي تم في الفترة المحاسبية التالية^(١).

٤ - ب - جرد وتسوية أوراق القبض ومخصص قطع أوراق القبض:

يتم التحقق من وجود أوراق القبض عن طريق جرد هذه الأوراق أو التحقق من المستندات الدالة على وجودها إذا لم تقع في حيازة المنشأة. وينطوي حساب أوراق القبض الذي يظهر رصيده في الميزانية على أوراق القبض المحتفظ بها في خزائن المنشأة للتحصيل، وعلى تلك المودعة في البنك للتحصيل، وعلى تلك المودعة في البنك برسم التأمين. أما أوراق القبض المقطوعة أو المحولة للغير فهي

(١) تنضمي المعالجة السليمة حساب المخصص على اللغة التقضية حتى تاريخ نهاية السنة المالية من مدة السماح للفترة للحصول على المخصص مائة المخصص لجميع أرصدة العملاء التي لم تسهي مدة السماح للفترة للحصول على المخصص. ويتطلب ذلك عمليات حسابية كثيرة ومعقدة تتلخص من ضرورة تحليل رصيد كل عميل وتحديد العواتير التي لم تنضمي عليها مدة السماح بعد وحساب المخصص عن اللغة التقضية ولذلك يفضل عدم تكوين هذا المخصص في الأصل.

ليست ملكاً للمنشأة وإن كانت مسؤوليتها قائمة في حالة عدم تحصيل هذه الأوراق في تواريخ استحقاقها.

لما قيمة أوراق القبض الواجب ظهورها في الميزانية فهي تتوقف على عاملين: الأول هو مدى الثقة في تحصيل القيمة الاسمية لهذه الأوراق في تواريخ استحقاقها، والثاني هو طول الفترة الزمنية من تاريخ الميزانية حتى تاريخ الاستحقاق. فإذا قام شك في إمكانية تحصيل إحدى الأوراق أو بعضها لسوء المركز المالي للمحسوب عليه أو المدين، فإنه يصبح من الواجب الاحتياط لذلك بتكوين محصل الأوراق القبض المشكوك في تحصيلها، على نفس خط ونهج محصل المدين المشكوك في تحصيلها.

أما طول الفترة الزمنية بين تاريخ الميزانية وتاريخ الاستحقاق فهو يؤدي إلى اختلاف القيمة الاسمية لأوراق القبض عن قيمتها النقدية الحالية في تاريخ الميزانية. إذا كانت المنشأة قد اعتلت على قطع أو خصم بعض أوراق القبض في البنك للحصول على قيمتها نقدًا قبل موعد استحقاقها، فإنه قياساً على ذلك يمكن القول بأن ميزانية تكوين محصل تقطع أو خصم أوراق القبض التي لم تقم المنشأة بقطعها فعلياً في تاريخ الميزانية. ويتم ذلك على افتراض أن جميع أوراق القرض قد تم خصمها وتمولت إلى نقدية، وحساب فوائد ومصاريف القسط والتكبد المخصص على هذا الأساس.

فإذا افترضنا مثلاً أن رصيد أوراق القبض انطاعت في ميزان المراجعة فندبلغ ١٢٠٠٠ جنيه يتكون من ثلاثة كميات، الأولى بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق بعد شهرين من تاريخ الميزانية والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة شهور والثالثة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه تستحق بعد أربعة شهور، وكان معدل الخصم والمصاريف ١٢٪ سنوياً، فإن محصل القطع يتم حسابه كالآتي:

$$\text{الكمية الأولى: } ٥٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} = ١٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الكمية الثانية: } ٣٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} = ٩٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الكيلة الثالثة: } 1000 \times \frac{12}{100} \times \frac{1}{12} = 10 \text{ جنيه}$$

$$\text{المخصم المطلوب: } 350 \text{ جنيه}$$

ويتم تكوين المخصص بالتدريج التالي:

٣٥٠	من حـ/ مصاريف خصم (قطع) أوراق قبض	١٢/٣١
٣٥٠	إلى حـ/ مخصص خصم (قطع) أوراق القبض	

ويصل رصيد مصاريف القطع بمبلغ ٣٥٠ جنيه ثم يقل في حساب الأرباح والخسائر. ويطرح رصيد المخصص طرحاً شكلياً من رصيد أوراق القبض في الميزانية.

وعندما يتم تحصيل أوراق القبض بقيمتها الاسمية في الفترة المحاسبية التالية، فإن حساب المخصص يعمل مديناً وحساب الفوائد الدائنة يعمل دائناً. أما إذا خصمت هذه الأوراق أو بعضها فعلاً في الفترة المحاسبية التالية، فإن حساب المخصص يعمل مديناً بمصاريف الخصم (المقطع) وما تبقى فيه بعد ذلك بعد التحصيل الفعلي لهذه الأوراق يقل في حساب الفوائد الدائنة.

ويلاحظ أن تقويم أوراق القبض في الميزانية بقيمتها الحالية (أي بخصم مخصص القطع من قيمتها الاسمية) لا يتفق مع معالجة أرصدة العملاء بقيمتها الاسمية. غير أن المعروف المحاسبي قد جرى على إظهار أرصدة العملاء بقيمتها الاسمية في كل الأحوال، وإظهار أوراق القبض بقيمتها الحالية في بعض الأحوال.

٤ - جـ - أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض والأرصدة الشاذة للعملاء في الميزانية:

تظهر أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض في الميزانية كل في بند مستقل في مجموعة الأصول المتداولة، ومطروح من كل منها الحسابات المعاكسة، أي حسابات المخصصات المقابلة لكل، وإذا وجدت أرصدة شاذة لبعض العملاء، كأن يقوم بعض العملاء بالدفع مقدماً قبل استلام البضاعة أو الخدمة، فإن هذه

الأرصدة الشاذة يجب أن لا تظهر في جاب الأصول، حيث تؤدي إلى تخفيض الأرصدة المدينة للعملاء بمقدار الأرصدة الشاذة (الدائنة) وهو أمر غير سليم -
لئين: الأول أن رصيد العملاء في الميزانية لن يظهر المستحقات الفعلية للمنشأة في ذمة عملاتها حيث لا يبرز المقاصة بين حساب عميل وآخر إلا برضاء العميل، وهذا أمر مستبعد، والثاني أن الأرصدة الشاذة للعملاء تعني مديونية المنشأة لهؤلاء الأفراد وليس العكس. وبالتالي فيجب أن تظهر الأرصدة الشاذة للعملاء في جانب الخصوم في الميزانية بين الائتمانات قصيرة الأجل.

ولتوضيح كيفية العرض في الميزانية، نفرض أن ميزان المراجعة بعد الجرد والتسويات لمنشأة الفلاح في ٨٥/١٢/٣١ قد أظهر الأرصدة التالية: عملاء ٣٧٥٠٠ جنيه، مدينين ١١٣٥٠ جنيه، أوراق قبض ٩٦٠٠ جنيه، أوراق قبض يرسم التحصيل ٧٤٠٠ جنيه، محصن قطع أوراق قبض ٣١٦ جنيه، محصن ديون مشكوك فيها - عملاء ١٤٥٠ جنيه، محصن ديون مشكوك فيها - مدينين ٣٥٠ جنيه، محصن أوراق قبض مشكوك في تحصيلها ٦٤٠ جنيه، كما أنه بمحصر ميزان مراجعة أستاذ العملاء وجد أن مجموع الأرصدة الدائنة يبلغ ٣٠٥٠ جنيه. وتظهر هذه الأرصدة في الميزانية العمومية على الوجه التالي:

مشقة الفلاح
الميزانية العمومية في ٣١/١٢/١٩٨٥

الحصوم

الأصول

حقوق الملكية:			الأصول الثابتة:		
...		
...	الأصول المتداولة:		
		
الالتزامات قصيرة الأجل:			٤٠٥٥٠ عملاء		
...			(١٤٥٠) خصص الدينون		
...			الشكوك فيها	٣٩١٠٠	
...					
عملاء - أرصدة دائنة	٣٠٥٠		١١٣٥٠ مدينون		
			(٣٥٠) خصص الدينون		
			الشكوك فيها	١١٠٠٠	
			١٧٠٠٠ أوراق قص		
			(٣١٦) خصص قطع أوراق		
			قبض		
			(٦٥٠) خصص أوراق قبض		
			شكوك فيها	١٦٠٣٤	

٥ - حسابات الإيرادات المستحقة:

تكسب الإيرادات بقيام المنشأة بأتاحة أصولها أو خدماتها للغير ولإداء هذه الأصول أو هذه الخدمات لمؤلاء الغير. فالمنشأة عندما تبيع البضاعة لعملائها وتسلمها اليهم فهي تكسب الإيرادات الناتجة عن المبيعات بمجرد تسليم البضاعة الباعة وفقاً لشروط التسليم، ويصرف النظر عن تحصيل القيمة من العملاء. كما أن قيام المنشأة بتقديم الخدمات (صيانة وإصلاحات مثلاً) لعملائها فإنها تكسب الإيرادات المترتبة على هذه الخدمات بمجرد انجاز الإداء، بصرف النظر عن توقيت تحصيل قيمة الخدمة من هؤلاء العملاء. وإذا قلعت المنشأة بتأجير أحد ممتلكاتها

(أراضي أو مباني مثلاً) للغير فهي توفر لمؤلاء الغير خدمات هذه الأصول وتكسب النشأة الإيرادات الناتجة عن قيمة هذه الخدمات بمجرد حصول الغير عليها بصرف النظر عن ترميم وتحصيل هذه القيمة. وتسمى المحاسبة على هذا الأسس «المحاسبة على أسس الاستحقاق»، والتي بمقتضاها يتم تسجيل الإيرادات في الدفاتر عند اكسابها بإداء المقابل ويتم تسجيل المصروفات في الدفاتر بمجرد الحصول على الخدمة المقابلة لو استغاد الأصل أو خدمته بصرف النظر عن سداد القيمة. ويتم المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات في ظل أسس الاستحقاق بمقابلة الإيرادات التي يتم اكسابها خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن تحصيلها بالمصروفات الخاصة بنفس الفترة وبصرف النظر عن سدادها لو علم سدادها.

ويقابل أسس الاستحقاق المحاسبي في النشآت التجارية والصناعية بالأسس التقديري في المشروعات والمكاتب المهنية (مكتب محاسبة، مكتب محام، عيادة طبيب، مكتب مهندس... الخ).

ويقوم الأسس التقديري على أن الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية هي تلك التي تحقق بالتحصيل، بصرف النظر عن توقيت اكسابها، والمصروفات التي تخص الفترة هي تلك التي تسدد فعلاً بصرف النظر عن توقيت الاستغادة منها. أي أن الإيرادات هي الإيرادات التقديرية والمصروفات هي المصروفات التقديرية بالإضافة إلى اهلاك الأصول الثابتة في بعض الحالات.

ويؤدي اتباع أسس الاستحقاق المحاسبي إلى نشأة حسابات القدمات والمستحقات فيما يتعلق بالإيرادات والمصروفات، ورغم أن المصروفات المقدمة تعتبر من الأصول المتداولة إلا أنها لا تعتبر من الأصول التقديرية، لأنها لا تمثل استحقاقاً تقديراً ولكنها تمثل قيمة خدمات ينتظر أن يتم الحصول عليها في صورة غير نقدية في المستقبل، أما الإيرادات المستحقة فهي وبالإضافة إلى أنها من الأصول المتداولة تعتبر من الأصول التقديرية لأنها تنشأ استحقاقاً تقديراً ينتظر تحصيل قيمته نقداً في المستقبل. وبالعكس من ذلك، فالمصروفات المستحقة وهي من

الالتزامات تعتبر التزاماً نقدياً، والايادات المقدمة وهي أيضاً من الالتزامات إلا أنها لا تمثل التزاماً نقدياً، وإنما التزاماً بإداء خدمات أو توريد أصول في المستقبل. وتتول الأيرادات المستحقة بصفتها من الأصول النقدية في هذا البند على أن تتول باقي المستحقات والمقدمات في فصل لاحق.

ومن أمثلة الأيرادات المستحقة العمولات والأتعاب المستحقة عن خدمات موزعة للغير ولم تحصل قيمتها بعد، الفوائد الدائنة المكتبة على الأراضين قصير وطويل الأجل للغير أو على الاستثمارات في سندات حكومية ولم تحصل بعد، الأيجارات الدائنة التي لم تحصل بعد، ولربح الاستثمارات في شركات أخرى والتي تقرر توزيعها ولكنها لم تصرف بعد.

ويتم التحقق من الوجود والملكية بالتحقق من أداء الخدمة أو وجود وملكية الأصل الذي يدر هذه الأيرادات. أما التحقق من القيمة فيتم الرجوع لشروط الاتفاق فيها يتعلق بأداء الخدمة أو بشروط التعاقد فيها يتعلق بالايادات الناتجة عن أصول.

ونعبر من مثلاً أن نقضي هذه الحقائق لشركة التجارة العالمية في ٨٥/١٢/٣١ أظهر الآتي:

- ١ - قامت الشركة بأداء خدمات استشارية لبعض المصدري نظير أتعاد متفق عليها تبلغ ٦٠٠٠ جنيه لم تحصل بعد، وقد انتهت شركة من تقديم $\frac{2}{3}$ الخدمة المتفق عليها حتى ٨٥/١٢/٣١.
- ٢ - تبلغ الاستثمارات في سندات حكومية ١٠٠٠٠٠ ج - ثلاثة نصف سنوية موافق ٦/٦ سنوياً تحصل في ٤/١ وفي ١٠/١ من كل سنة
- ٣ - تمتلك الشركة ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك مصر إ - قد أعلن البنك توزيع أرباح موافق ٥ حيه للسهم عن سنة ١٩٨٥ غير أن الأرباح لم تصرف للمساهمين حتى ٨٥/١٢/٣١.
- ٤ - للشركة ودبعة ثمانية بنك الاسكندرية لمدة ثلاثة شهور تتحدد تلقائياً

بسر فائدة ١٢٪ سنوياً وقد كان تاريخ آخر جديد للوديعة هو ٨٥/١١/١،
وتبلغ قيمة الوديعة ٢٤٠٠٠ جنيه.

ويتم تسوية هذه الإيرادات تطبيقاً لأساس الاستحقاق الحاسبي، وتحقيقاً
للمقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات، وإظهاراً وافصاحاً عن المركز المالي
للشركة في صورة سليمة بإجراء قيود التسوية التالية:

٤٥٠٠	من ح/ أتعاب الخدمات الاستثمارية المستحقة	٨٥/١٢/٣١
٤٥٠٠	إلى ح/ الإيرادات الخدمات الاستثمارية	
	قيمة أتعاب الخدمات النجزة بواقع $\frac{2}{4}$	
	قيمة الخدمات المتفرع عليها	

١٥٠٠	من ح/ القوائد الدائنة المستحقة	٨٥/١٢/٣١
١٤٠٠	إلى ح/ القوائد الدائنة	
	الفائدة على سندات الحكومة لمدة ثلاثة	
	أشهر من ١٠/١ حتى ١٩٨٥/١٢/٣١	
	بمعدل ٦٪ سنوياً	
	$\frac{2}{12} \times \frac{3}{100} \times 100000$	

٥٠٠٠	من ح/ توزيعات الأرباح للمستحقة لنا	٨٥/١٢/٣١
٥٠٠٠	إلى ح/ توزيعات الاستثمارات في أسهم	
	بنك مصر إيريان	
	أثبت إعلان توزيع أرباح بواقع ٥ حصة	
	للسهم على ١٠٠٠ سهم مملوكة لنا	

٤٨٠	من ح/ القوائد الدائنة المستحقة	٨٥/١٢/٣١
٤٨٠	إلى ح/ القوائد الدائنة	
	لقوائد المستحقة على الوديعة الثالثة	
	لمدة شهرين	
	$\frac{2}{12} \times \frac{3}{100} \times 24000$	

وترحل هذه القيود لحسابات الأستاذ، ثم تقفل حسابات إيرادات الخدمات الاستشارية والفوائد الدائنة، وأرباح استثمارات في أسهم بنك مصر إيران في حساب الأرباح والخسائر بين الإيرادات المتوقعة. أما حسابات الإيرادات المستحقة وهي: أتعاب الخدمات الاستشارية المستحقة، والفوائد الدائنة المستحقة، وتوزيعات الأرباح المستحقة لنا، فتظهر في الأصول المتداولة في الميزانية العمومية.

٦ - حسابات الأقراض قصير الأجل وطويل الأجل:

الأقراض قصير الأجل هو المبالغ التقدية الممنوحة للغير، والتي عادة ما تكون مقابل الحصول على فوائد معينة، والتي يتم للوحدة المحاسبية استردادها خلال سنة. وقد تكون هذه القروض للغير مضمونة أو غير مضمونة كما سيجد في دراسات لاحقة. والأقراض طويل الأجل هي قروض تمنحها الوحدة المحاسبية للغير، عادة ما تحمل سعر فائدة متفق عليه، وتستحق دفعة واحدة بعد انقضاء مدة تزيد عن سنة مالية، أو تستحق على دفعات على مدار عدة سنوات مالية عادة ما تتراوح بين خمس وعشر سنوات. ويعتبر أقراضاً طويلاً الأجل، الاستثمارات في سندات حكومية، أو في سندات وحدات محاسبية أخرى.

ويعتبر الأقراض قصير الأجل وطويل الأجل بما فيه من استثمارات في سندات حكومية أو غير حكومية من الأصول التقدية. لأن المبلغ المستحق للوحدة المحاسبية في تاريخ الاستحقاق يتحدد بعدد وحدات تقدية عادة ما تساوي القيمة الاسمية للقرض. ويعتبر الأقراض قصير الأجل، وما يستحق من أقساط الأقراض طويل الأجل خلال السنة المالية من الأصول المتداولة. أما الأقراض طويل الأجل فيها عداً ما يستحق منه من أقساط خلال السنة المالية (المقبلة) من الأصول طويلة الأجل.

ويتم التحقق من وجود ومثبية حسابات الأقراض عموماً بالرجوع إلى عقد كل قرض والتحقق من دائنة الوحدة المحاسبية فيه ووجود الدين. أما التحقق من القيمة فيستلزم التحقق من يسر الدين وقدرته على الدفع في تاريخ الاستحقاق. كما قد يلزم في بعض الأحيان في حالة الاستثمار في سندات حكومية أو في سندات

وحدات أخرى تكوين مخصص لمربط أسعار هذه الاستثمارات، إذا كان سعر تداولها في سوق الأوراق المالية يقل عن قيمتها الاسمية الظاهرة في الدفاتر تطبيقاً لقاعدة الحيلة والحذر. ويتم تكوين المخصص بالقيّد التالي:

١٢/٣١

xxx من ح/ خسر مربوط لاسعار السندات
xxx إلى ح/ مخصص مربوط لاسعار السندات

ويقتضى حساب خسائر مربوط الأسعار في حساب الأرباح والخسائر، ويظهر رصيد حساب المخصص مطروحاً طرحاً شكلياً من حساب الاستثمارات في سندات في جانب الأصول في الميزانية.

ويلزم عند جرد حسابات الأقراض طويل الأجل وقصير الأجل التحقق من حساب الفوائد الدائنة المستحقة عليها حتى نهاية السنة المالية، بالإضافة إلى التحقق من تحصيل الفوائد في تواريخ استحقاقها.

فإذا وجد مثلاً من بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة التجارة العالمية في ١٩٨٥/٦/٣٠ تاريخ نهاية السنة المالية ما يلي: قرض قصير الأجل لشركة عبد التواب ١٠٠٠٠ جنيه، استثمارات في سندات تنمية ٨٪ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه، قرض طويل الأجل لشركة توزيع المواد الغذائية بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، وبالرجوع إلى عقد القرض الخاص بشركة عبد التواب وجد أن القرض لمدة سنة تبدأ من ١٩٨٥/٣/١ بفائدة سنوية ١٢٪ تستحق دفعة واحدة مع تاريخ استحقاق القرض. وبالرجوع إلى شروط إصدار سندات تنمية وجد أنها أصدت في ١٩٨٤/١/١ ولمدة ٢٠ سنة وتسدد عليها الفوائد نصف سنوياً في ٩/٣٠ وفي ٣/٣١ من كل سنة، كما وجد أن الشركة اشتريتها في تاريخ الإصدار. وبالرجوع إلى عقد قرض شركة توزيع المواد الغذائية وجد أن القرض قد منح في ١٩٨٥/١/١٦ بفائدة بسيطة ١١٪ سنوياً، ويسدد على ثلاث دفعات متساوية كل مبلغ ٥٠٠٠ جنيه مضافاً إليها الفوائد في ١٥/١/٨٦، ١٥/١/٨٧، ١٥/١/٨٨. وقد وجد في ٨٥/٦/٣٠ أن سعر سند التنمية الذي تبلغ قيمته الاسمية ١٠٠ جنيه بلغ في بورصة الأوراق المالية ٨٩ جنيه. وتلزم الفوائد التالية لتسوية الفوائد الدائنة

وتكوين مخصص لمحوط أسعار السندات الحكومية والتميز بين الأصول المتداولة والأصول طويلة الأجل في الميزانية.

أولاً: تسوية الفوائد الدائنة والفوائد الدائنة المستحقة:

١ - الفائدة المستحقة على فرض شركة عبد التواب

$$\text{مليم / جنيه} \quad 100 \quad - \quad = \frac{1}{12} \times \frac{12}{100} \times 10000$$

٢ - الفائدة المستحقة على فرض شركة توزيع المواد الغذائية:

$$756 \quad 250 \quad = \frac{0.8}{12} \times \frac{11}{100} \times 15000$$

٣ - الفائدة المستحقة على سندات التنمية:

$$800 \quad - \quad = \frac{3}{12} \times \frac{8}{100} \times 10000$$

$$\underline{\underline{1956}} \quad \underline{\underline{250}} \quad \text{حالة الفوائد الدائنة المستحقة}$$

وسم أثبات التسوية بالقيد التالي:

١٩٨٥/٦/٣٠ من حـ/ الفوائد الدائنة المستحقة (أصل) ١٩٥٦ ٢٥٠

إلى حـ/ الفوائد الدائنة (إيراد) ١٩٥٦ ٢٥٠

ثانياً: تكوين مخصص لمحوط أسعار سندات التنمية:

عدد السندات $100 = 10000 \div 100$ سنداً

القيمة الاسمية $10000 = 100 \times 100$ جنيه

القيمة السوقية $8900 = 89 \times 100$ جنيه

المخصص المطلوب ٤١٠٠ جنيه

	ويتم اثبات تكوين المخصص بالعمد الثاني	
١/٣٠	من حـ/ خلت هبوط أسعار سندات التمية	٤٤٠٠
	إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار سندات	٤٤٠٠

ثالثاً: العرض في الميزانية:

تظهر سندات التمية بين الأصول طويلة الأجل في الميزانية كالاتي:

٤٠٠٠٠	سندات تنمية ٨
٤٤٠٠	- مخصص هبوط أسعار

٣٥٦٠٠

ويظهر ١٠٠٠٠ من قرض شركة توزيع المواد الغذائية كبند أخير في الأصول طويلة الأجل سابقاً للأصول المتداولة. ويظهر مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من هذا القرض، بالإضافة إلى قرض شركة عبد التواب في الأصول المتداولة.

أسئلة وتمارين

الفصل الخامس

أولاً: الأسئلة:

١ - ما هي أهم الصفات التي تميزها الأصول النقدية عن الأصول غير النقدية؟

٢ - لماذا تعتبر الإيرادات المستحقة من الأصول النقدية بينما لا تعتبر المصروفات المقدمة من هذه الأصول بالرغم من أن كلاهما يعتبر عادة من الأصول المتداولة؟

٣ - ما هو المقصود بالجرد والتسويات الجردية للأصول عموماً، وللأصول النقدية خصوصاً؟

٤ - ما هي أهم أهداف نظام الضبط والرقابة الداخلية، ومتى تتحقق؟

٥ - علل فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور خطأ أو صواب كل من العبارات التالية:

أ - الأصول العمية هي تلك التي تتحول إلى نقدية خلال فترة محاسبية أو مدونة عمليات كبيرة.

ب - يقتضي تطبيق قاعدة الحيطة والحذر أن يتم تكوين محصاً لقطع أوراق القبض.

ج - تحقق المفاضلة السليمة للإيرادات والمصروفات في ظل أساس الاستحقاق المحاسبي باقتال كل الإيرادات المحصلة والمستحقة وكل المصروفات المستحقة في الحساب الختامي بصرف النظر عن تواريخ استحقاق الإيرادات والمصروفات.

د - تمثل الديون المدونة خاتمة محققة بينما تمثل الديون المشكوك فيها خاتمة محتملة، ومن الضروري أن يقلل كلاهما في حساب الأرباح والخسائر تطبيقاً لآساس الاستحقاق المحاسبي.

(هـ) إذا اختلف رصيد كشف حساب البنك عن الرصيد الظاهر في الدفاتر فإن الفرق يجب أن ينحصر في الشيكات الصادرة ولم تقدم للبنك التحصيل أو في الشيكات المودعة في البنك لتحصيل ولم تتحصل بعد.

(و) يجب أن تظهر أوراق القبض المخصصة فعلاً بين الأصول في الميزانية مطروحاً منها مصاريف الخصم (القطع) حتى يظهر المركز المالي بصورة سليمة.

٦ - تكلم بإختصار عن أهم مقررات نظام للضبط والرقابة الداخلية النقدية .

٧ - أخرج الإجابة الصحيحة من الإجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية لتوضيح صحة أو خطأ كل إجابة من الإجابات .

الحالة ١ :

إذا بلغ رصيد النقدية كما هو ظاهر في دفاتر الوحدة الحاسبية في ٩١/١٢/٣ مبلغ ٢٤٢٥٧٠ جنية وكان قد تم إيداع شيكات لاه حصيل في البنك في تلك التاريخ تبلغ جملة قيمتها ٧٤٢٠ جنية كما ورد إشعار من البنك في مهابة يوم (لم يسجل في ٩١/١٢/٣١) يفيد توقف المدين عن سداد الكمبيالة التي أنت مقطوعة لدية مقابل مصاريف قطع ٢٠٠ جنية والبالغ قيمتها الاسمية ٥٠٠ جنية ، وعن قيام البنك بتحصيل المبلغ ومصاريف البروتستور البالغة ٢٠ جنية لصالح الوحدة لدية ، فقد لم توجد أي عمليات أخرى بخلاف ذلك فيما عدا مصاريف كشف الحساب الشهري البالغ مقدارها ٢ جنية فتمت .

(أ) ينتظر عندما يرد كشف الحساب عن ديسمبر أن يظهر رسيداً قدره ٢٤١٩٧٠ جنية .

(ب) ينتظر عندما يرد كشف الحساب عن ديسمبر أن يظهر رسيداً قدره ٢٢٠١٧٠ جنية .

(ج) ينتظر عندما يرد كشف الحساب عن تيسير أن يظهر رصيداً قدره ١٢٢.٢٣ جنيه .

(د) شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٢ :

إذا كانت العملات بالطريق بين البنك والوحدة المحاسبية (أي تلك التي تم إثباتها في دفاتر أحد الطرفين ولم يتم إثباتها في دفاتر الطرف الآخر) كالآتي : شيكات لم تقدم للصرف ٥٧٥٠ جنيه ، شيكات مودعة للحصول ١٠٢٥٠ جنيه كمبيالات مودعة في البنك تم تحصيلها ١٠٠٠ جنيه . مصاريف تحصيل ١٥ جنيه كما تبلغ مصاريف كشف الحساب الشهري ٥ جنيه غنن :

(أ) رصيد النقدية في دفاتر الوحدة المحاسبية سوف يختلف عما هو وارد بكشف الحساب بمبلغ ٨٤٨٠ جنيه تعمل زيادة الرصيد الوارد بالتكشف عن الرصيد الظاهر في الدفاتر .

(ب) سوف يختلف الرصيدان بمقدار ٤٨٠ جنيه فقط وتعمل نقص رصيد كشف الحساب عما هو وارد في الدفاتر .

(ج) سوف يختلف الرصيدان بمقدار ٩٤٨٠ وتعمل زيادة رصيد الدفاتر عن رصيد كشف الحساب .

(د) شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٣ :

إذا بلغ رصيد مخصص الدين المشكوك فيها ٨٥٠٠ جنيه في بداية العام ، وتم إعدام دين خلال العام تبلغ جملتها ٢٢٠٠ جنيه كما اكتشف عند الجرد ، أن هناك دين واجب الإعدام يبلغ مقداره ١٨٠٠ ويبلغ رصيد العملاء في ميزان

المراجعة قبل التسويات في نهاية العام ٨١٨٠٠ جنيه ويرغب في أن يكون
مخصص الدين المشكوك فيها معادلاً لنسبة ١٠٪ من أرصدة العملاء ، فأن :

(أ) تبلغ مصروفات الدين المشكوك فيها التي تجعل مقابلها حـ/ المخصص
داثناً بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه .

(ب) يلزم في نهاية العام إجراء قيد تسوية يجعل حـ/ الدين المدعومة مدينياً وحـ/
العملاء داثناً بمبلغ ١٨٠٠ جنيه .

(ج) كما يلزم إجراء قيد تسوية يجعل حـ/ المخصص مدينياً وحـ/ الدين المدعومة
داثناً بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (د) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٤ :

بلغ رصيد إجمالي العملاء في ميزان المراجعة قبل التسويات ٩٧٥٠٠
جنيه وبلغ رصيد المخصص في نفس الميزان ٦٤٠٠ جنيه وبلغت الدين المدعومة
في نفس الميزان ٢٥٠٠ جنيه ، وأتضح أن رصيد إجمالي العملاء يشتمل على
أرصدة شاذة تبلغ ٥٠٠٠ جنيه . كما تبين أن هناك دين يلزم إعدامها عند الجرد
تبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، كما أن مخصص الدين المشكوك فيها يتم حسابه بواقع ٨/
من أرصدة العملاء .

ويترتب على ذلك :

: أ) يبلغ مخصص الدين المشكوك فيها في نهاية العام بعد التسويات اللازمة
٧٨٤٠ جنيه .

(ب) يبلغ مصروف الدين المشكوك فيها عن العام ٦٧٤٠ جنيه .

(ج) يظهر رصيد العملاء في الأصول بمبلغ ٩٨.٠٠٠ جنيه مطروحاً منه المخصص ويظهر في الإلتزامات ٥.٠٠٠ جنيه أرصدة شاذة للعملاء .

(د) كل ما تقدم . (هـ) أشياء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٥ :

إذا كانت أرصدة العملاء متوقع تحصيل ٥٠٪ منها بأحتمال ١٠٠٪ .
٣٠٪ منها بأحتمال ٧٠٪ . ١٠٪ منها بأحتمال ٥٠٪ . والعشرة في المائة الباقية
بأحتمال ١٠٪ . فيترتب علي ذلك .

(أ) يلزم أن يساوي رصيد المخصص الذي يظهر مطروحاً من العملاء في الميزانية ١٩٪ من أرصدة هؤلاء العملاء .

(ب) تعتبر نسبة ٨٠٪ من أرصدة هؤلاء العملاء بمثابة ديون جيدة وعادية والباقي يمثل ديون رديئة .

(ج) إذا كان رصيد المخصص الذي يظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات يعادل ٢٠٪ من أرصدة العملاء فيلزم تخفيض بمقدار ٥٪ .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) أشياء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٦ :

ظهر رصيد مخصص الديون المشكوك فيها في ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ١١٢.٠٠ جنيه وبلغت الديون المدومة خلال العام وعند الجرد ٥٢.٠٠ جنيه وظهر رصيد العملاء في ميزان المراجعة بعد التسويات بمبلغ ٤.٠٠٠ جنيه . ويتكون مخصص الديون المشكوك فيها علي أساس ١٠٪ من أرصدة العملاء . ويترتب علي ذلك .

(أ) ضرورة تخفيض رصيد الخصص بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بجملة مديناً وحساب الأرباح والخسائر دائناً .

(ب) يفضل جعل حساب الأرباح المحجوزة بدلاً من الأرباح والخسائر دائناً لأن المبلغ قد تم إستقطاعه من أرباح سنوات سابقة .

(ج) يمكن جعل ح/ الديون العمومية دائناً بالمبلغ .

(د) كل ما تقدم (هـ) بعض ما تقدم (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٧ :

بلغ رصيد العميل عبد الموجود في ١٢/٢١/١٩٩١ مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه قام بسداده بثلاثة كمبيالات كالآتي : الأولي بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة شهور والثانية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه مستحق بعد شهرين والثالثة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق بعد شهر . وقد علقت الوحدة الحاسبية المستفيدة من هذه الكمبيالات أنها تستطيع قطعها في البنك بمصاريف قطع تعادل ١٢ / سنوياً ويتبرأ علي ذلك :

(أ) أن القيمة الحاضرة لرصيد العميل في ١٢/٢١/٩٧ لو رعت الوحدة الحاسبية يبلغ ١٩٥٥٠ جنيه .

(ب) يلزم أن تظهر أوراق القبض في ح/ منها مخصص لتسليم في الميزانية حتي تتفق مع أرصدة العملاء بعد خصم مخصص التبرؤ الشكوك فيها .

(ج) تستعي المقابلة الصليمة للإيرادات بأرصروقات إيجاء القيمة الحاضرة لأوراق القبض وكذا أرصدة العملاء في تاريخ الميزانية و اعتبار الفرق بينها والقيمة الإسمية بمثابة فوائد مدينة يتحمل بها حساب الأرباح والخسائر .

(د) كل ما تقدم (هـ) بعض ما تقدم (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٨ :

أظهر ميزان المراجعة بعد التسويات القدمات والمستحقات التالية : فوائد
دائنة مستحقة ٢٤٠٠ جنيه إيجار مدین مقدم ٤٨٠٠ جنيه أقساط تأمين ضد
الحريق مستحقة ٢١٠٠ جنيه ، أجور مستحقة ٢٧٠٠ جنيه ، مقابل خدمات مؤداه
للغير مستحقة ٤٢٠٠ جنيه ويترتب علي ذلك .

(أ) تظهر الميزانية في جانب الأصول مبلغ ١٢٥٠٠ تمثل الإيرادات المستحقة
والمصروفات المقيدة وهي من الأصول النقدية بينما يظهر في الإلتزامات
مبلغ ٤٨٠٠ جنيه تمثل الإلتزامات نقدية .

(ب) تنطوي الأصول النقدية علي الفوائد الدائنة المستحقة ومقابل الخدمات
المؤداه للغير المستحقة دون الإيجار المدین المقدم لأنه لا يعتبر من الأصول
النقدية .

(ج) عموماً تعتبر المصروفات المقيدة والإيرادات المستحقة من الأصول كما تعتبر
المصروفات المدیة محقة وإيرادات المقيدة من الإلتزامات
(د) يعبر ما تقدم . (هـ) شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٩ :

يقع بين أصول الوحدة المحاسبية تروخاً قصيراً الأجل ممنوح لأحدي
الشركات الشقيقة في ١/١/١٩٩١ بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ بفائدة سنوية تتحصل دفعة
واحدة تبلغ ١٦٪ ، كما تنطوي الأصول علي إستثمارات في سندات التتمية بمبلغ
٢٠٠٠٠٠ جنيه تحمل سعر فائدة ١٢٪ تتحصل في ١/١ من كل عام وهي لمدة
١٠ سنوات . ويترتب علي ذلك .

(أ) تنطوي الأصول النقدية علي ٢٥٠٠٠٠ جنيه منها الإستثمارات في سندات
التتمية .

(ب) تنطوي الأصول النقدية بالإضافة علي فوائد دائنة مستحقة تبلغ ٤٢٠٠٠

جنيه .

(ج) يقع القرض الممنوح للشركة الشقيقة في الأصول النقدية بينما السندات التي يجل موعد سدادها بعد عشر سنوات لا تعتبر من الأصول النقدية.

(د) بعض ما تقدم . (هـ) شيء بخلاف ما تقدم .

ثانياً : التماسين :

القمرين الأول :

يقوم عبد التواب الأحب بمهمة أمين صندوق السلفة المستديرة في شركة الضحى التجارية وفي ١٩٨٥/١/٢ تسلم شيكاً لأمره مسحواً علي بنك الإسكندرية بمبلغ ١٠٠ جنيه توجه إلي البنك وقام بتحصيله في تاريخه . وقد بلغت مصاريف الانتقال لزوم تحصيل الشيك ٢٥ قرشاً . وفيما يلي العدييات التي قام بها عبد التواب خلال شهر يناير .

١/٢ - اشترى طوايع بريد ودفعة بمبلغ ١١.٢٥ جنيه .

١/٨ - مصاريف انتقال مندوب المشتريات من وإلى المنطقة الجمركية ٢.٢ جنيه .

١/٧ - دفع إلي السيدة / الهانم حرم صاحب الشركة مبلغ ١٠ جنيه نفقة أجرة التاكسي الذي أوصفها إلي مقر الشركة لزيادة زوجها .

١/١٢ - سدد فلتورة أدوات كتابية ومطبوعات بمبلغ ٢٥.٧٥ جنيه .

١/١٧ - دفع مبلغ ٢ جنيه اكرامية لعامل صيانة المصاعد بناء علي أمر المدير المالي .

١/٢٥ - سدد ١٥.٥ جنيه ثمن ثلاث شكاير اسمنت لزوم اصلاح بعض الشقوق في سقف إدارة الحسابات .

١/٢٨ - سند فاتورة الأهرام بمبلغ ١٨,٥ جنيه مقابل نسي إدارة الشركة في وفاة
والدة صراف الخزينة العمومية.

١/٣١ - قلم كشف مصروفاته واستعاض السلفة.

المطلوب: اجراء القيود اللازمة لاثبات ما تقدم في الدفاتر واستعاض
السلفة.

التبرين الثاني:

تتبع شركة الافتتاح التجارية عادة إنداع جميع منحصلاتها في حساب جاري
في بنك أبوظبي، وتتم جميع مدفوعاتها بشيكات سحوية على هذا البنك. وفي
١٩٨٥/١٠/٣١ بعد تمام اثبات وترحيل جميع المعاملات التقديرية بلغ رصيد
الحساب الجاري في البنك في دفاتر الشركة مبلغ ٤٤٤٠,٥ جنيه ويتفحص
مذكرة التسوية في ٩/٣٠ وكشف حساب البنك وحساب الحساب الجاري
بالدفاتر، وجد ما يلي:

١ - ظهر في مذكرة التسوية في ٩/٣٠ شيكان لم يقدموا للصرف وبيانها:
شيك رقم ٣٢٧١٦ بتاريخ ٩/١٧ بمبلغ ١٥٢,٥ جنيه، وشيك رقم
٣٢٧٣٤ بتاريخ ٩/٢٣ مبلغ ١٧٩,٣ جنيه. وقد ورد الشيك رقم
٣٢٧١٦ في كشف الحساب عن شهر أكتوبر.

٢ - وجد أن الشيك رقم ٣٢٧٥٣ تاريخ ٨٥/١٠/٥ قد ورد في كشف
حساب البنك مبلغ ٥٦٩ جنيه بينما ظهر في الدفاتر بمبلغ ٥٩٦ جنيه وبالرجوع
لسند الصرف وجد أن المبلغ الصحيح هو كما ورد في كشف حساب البنك.

٣ - وجد أن الشيكين: رقم ٣٢٧٦٤ بتاريخ ١٠/١٦ بمبلغ ٧١,٥ جنيه
ورقم ٣٢٧٧١ تاريخ ٨٥/١٠/٢٣ بمبلغ ٢٠٦,٥ والسحبون الأمر موردين لم
يردا في كشف حساب البنك.

٤ - ورد مع كشف الحساب ثلاثة اشعارات كالاتي:

أ - اشعار حصم بمبلغ ١٣٠ جنيه قيمة قسط بوليصة تأمين مستحق في

٢٧/١٠/٨٥ طبقاً لتعليمات شركة الانفتاح للبنك.

ب - اشعار خصم ٦,٥ جنيه ، قيمة مصاريف البنك
ومصاريف كشف الحساب.

ج - اشعار اضافة بمبلغ ٤٩٤ جنيه صافي حصة كميالة مودعة لدى البنك
للتحصيل بمبلغ ٥٠٠ جنيه تستحق في ٢٩/١٠/٨٥.

د - تم إيداع متحصلات يوم ٣١/١٠ في خزانة الخدمة المسائية في البنك
وبلغت ٦١١ جنيه، وكان قد تم ارسال كشف الحساب.

المطلوب: إعداد مذكرة التسوية عن شهر أكتوبر وإثبات ما يترتب عليها من
قيود دفترية.

التعريض الثالث:

ظهر في مذكرة تسوية الحساب الجاري بينك بورسعيد عن شهر يونيو ١٩٨٥
لشركة الدلتا التجارية شيكان لم يقلدما للصرف، الأول رقم ١٨٢٠ بمبلغ ٣٣٠
جنيه بتاريخ ٢/٥/٨٥ والثاني رقم ١٨٢٧ بمبلغ ٨٤٠ جنيه بتاريخ ٧/٦/٨٥ وفيها
يلي بعض البيانات اللازمة لاجراء التسوية عن شهر يوليو.

بنك بورسعيد - كشف حساب شركة الدلتا التجارية
عن الفترة من ١٩٨٥/٧/١ حتى ١٩٨٥/٧/٣١

تاريخ	بيان	مدين جنيه	دائن جنيه	رصيد جنيه
١٩٨٥/٧/١	رصيد			٢٢٨٦
٧/٢	شيك رقم ١٨٢٧	٨٤٠		٣٨٠٦
٧/٣	شيك رقم ١٨٤٠	٤١٠		٣٣٩٦
	ح. أ. ٣١٦		٦٣٠	٢٠٦٦
٧/٧	شيك رقم ١٨٤١	٩٧٠		٣٠٥٦
٧/٩	ح. أ. رقم ٣١٧		١٤٤٠	٢٤٩٦
٧/١٣	شيك رقم ١٨٤٢	٣٨٠		٢١١٦
٧/١٥	شيك رقم ١٨٤٣	٧٨٠		١٣٣٦
٧/١٩	ح. أ. رقم ٣١٨		١٥٤٠	١٨٧٦
٧/٢٣	شيك رقم ١٨٤٥	١٠٨٠		٧٩٦
٧/٢٦	ح. أ. رقم ٣١٩		١٣٣٠	٥١٢٦
٧/٢٧	صافي كميالة		٧٩٦	٥٩٢٢
٧/٢٨	شيك رقم ١٨٤٦	٢٦٠		٥٥٠٢
٧/٣١	شيك مرتد لعدم	٢٣٠		٥٢٧٢
	التحويل			
٧/٣١	مصاريف	١٠		٥٢٦٢

بيانات من سجل الشيكات		بيانات من برر القبولات	
بيك بور سعيد	شيك رقم	بيك بور سعيد	تاريخ
جيه		جيه	
٤١٠	١٨٤٠	٦٣٠	٧/٦
٩٧٠	١٨٤١	١٤٤٠	٧/٨
٢٠٠	١٨٤٢	١٥٤٠	٧/١٨
٧٨٠	١٨٤٣	١٣٣٠	٧/٢٥
١٧٠	١٨٤٤	٤٤٠	٧/٣١
١٠٨٠	١٨٤٥		
٤٢٠	١٨٤٦		
٢١٠	١٨٤٧		
٤٦٤٠	مجموع	٥٢٨٠	مجموع

ح/ بيك بور سعيد (بالأستاذ العام) له

جيه	٣٤٧٦	جيه	٤٦٤٠	رصيد	٧/٣١
٥٢٨٠	إلى مذكورين	٧/١	٤٦٦٦	من مذكورين	٧/٣١
٨٨٥٦			٨٨٥٦		

فإذا علمت أن: أ - الشيك المرتد لعدم التحصيل يبلغ ٢٣٠ جيه كان مقدماً من العميل حسين سداداً لحسابه بتاريخ ٧/٥ وأودع في البنك للتحصيل بتاريخ ٧/٨.

ب - بلغت القيمة الاسمية للكميالة التي حصلها البنك لحساب الشركة ٨٠٠ جيه.

جـ - المبلغ الصحيح للشيك رقم ١٨٤٢ هو كما ورد بكشف البنك .

المطلوب :

١ - اعداد مذكرة التسوية عن شهر يوليو .

٢ - اجراء ما يلزم من قيود دفترية كما يترتب على هذه المذكرة .

التمرين الرابع :

ظهرت المعلومات التالية بعد اتمام عمليات الجرد في ١٢/٣١/١٩٨٤ لشركة السعادة الساحة .

١ - أظهر محصل الديون المشكوك فيها في ١/١/١٩٨٤ رصيداً بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه ، وقد تم إعدام ديون وتم اثباتها دفترياً خلال العام بمبلغ ٣٧٩٠ جنيه ، كما اكتشف أن رصيد العميل عبد الفتاح السعيد المدين بمبلغ ٣٦٦ جنيه في ١٢/٣١ لن يمكن تحصيله لافلاس العميل دون ممتلكات . وتقوم الشركة بحساب محصل الديون المشكوك في تحصيلها بواقع ٢٪ من أرصدة العملاء .

٢ - ظهر من فحص مصادقات العملاء أن العميل / شركة الأمل للسياحة والذي يبيع رصيدها المدين في دفاتر شركة السعادة ٩٦٥٠ جنيه ، معترض على الرصيد ، ويوضح أن الرصيد الصحيح هو مبلغ ٨٩٥٠ جنيه ، وإن الفرق يمثل تذكري طائرة لأمريكا مرتدة لشركة السعادة - وكيل طيران المغرب - هذا ولم تقوم شركة السعادة بإثبات هذه الواقعة دفترياً .

٣ - بلغ رصيد العملاء في الدفاتر كما ورد في ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ١٤١٠٦٦ جنيهاً .

٤ - بلغت الاستثمارات في سندات الجهاد ٦٪ مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه . وتدفع الفائدة عليها نصف سنوياً في ١٠/١ و ٤/١٠ من كل عام ، كما بلغت القيمة السوقية لهذه السندات في ١٢/٣١/٨٤ مبلغ ٢٨٥٠٠ جنيه ، وقد أظهر ميزان المراجعة مخصصاً لحوط أسعار سندات الجهاد بمبلغ ١١٥٠ جنيه .

٥ - أظهرت مذكرة تسوية البنك عن شهر ديسمبر ما يلي : عملات

ومصاريف كشف حساب ٦,٤ جنيه، أوراق قبض محالة ٨٩٧ جنيه، وقد اتضح أن القيمة الاسمية لكميالة التي حصلها البنك لحساب شركة السمادة تبلغ ٩٠٠ جنيه وقد حصلت الورقة في ١٩٨٤/١٢/٣١.

٦ - بلغ رصيد أوراق القبض في ميزان المراجعة ٢٢٩٠٠ جنيه بالقيمة الاسمية، بينما تبلغ قيمة هذه الأوراق إذا خصت في البنك ٢١٢١٠ جنيه. كما أن هناك كميالة بمبلغ ٦٠٠ جنيه منكوك في تحصيل نصف قيمتها، ونسحق السداد في ١٩٨٥/١/١٥. ولم يظهر رصيد لمخصص خصم أوراق القبض في ميزان المراجعة.

المطلوب:

- ١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية وثبات ما تقدم.
- ٢ - تصوير ما يلزم من حسابات، وإعداد ميزان المراجعة الجزئي بعد التسويات.

الفصل السادس في الجرد والتسويات الجردية للأصول غير النقدية من المخزون بأختلاف أنواعه

١ - مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

الأصول غير النقدية هي تلك التي تنطوي على قيمة ذاتية كاملة فيها، وبذلك فإن قيمتها تتأثر بالزيادة والنقص طبقاً لحالتها وظروف الطلب عليها والمعروض منها. وبالتالي فإن قيمتها لا تتحدد بعدد معين ثابت من وحدات النقدية التي ينتظر أن تتحول إليها هذه الأصول في تاريخ لاحق، وقد تنطوي الأصول غير النقدية على أصول مادية ملموسة كالمخزون من البضائع والخامات، والأراضي والمباني والانشاءات، والآلات والمعدات والعدد والأدوات، وتخزون الثروة الحيوانية والنباتية والمناجم والحاجر الطبيعية، وغيرها، كما قد تنطوي على أصول غير مادية وغير ملموسة كشهرة المحل وحق الاختراع وحق الحكر، أو على مستندات ملكية كالاستثمارات في أسهم شركات أخرى.

ومن الأصول غير النقدية ما يعد من الأصول المتداولة مثل بنود المخزون عموماً من الخامات، والمنتجات شبه المصنوعة والمصنوعة، والبضائع، والوقود والزيوت، والنفط، المحركة، وقطع الغيار والمهمات، ومنها ما يعتبر من الأصول طويلة الأجل الثابتة، مثل الأراضي والمباني والآلات، الخ. كما أن شهرة المحل وحق الاختراع وحق الحكر وحق التأليف والاستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركات أخرى تعتبر من الأصول طويلة الأجل.

وسوف نتناول في هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية للمخزون

بأختلاف أنواعه .

٢ - جرد المخزون باختلاف أنواعه:

يتكون المخزون في أية منشأة أو شركة تجارية أو صناعية من عدد كبير من الأصناف والأنواع، إلا أنه قد جرت العادة لأغراض التقدير المالية والقوائم الحسابات الختامية في المحاسبة المالية على تقسيمه على حسب حالته أو الهدف من استخدامه إلى عدد محدود من الأقسام أو الأنواع. فيقسم المخزون في المنشآت والشركات الصناعية مثلاً إلى: مخزون المواد الأولية، الخامات، مخزون الانتاج غير التام، مخزون الانتاج التام، مخزون الوقود والزيوت والقوى المحركة، مخزون قطع الغيار والمهمات، مخزون مواد التعبئة والتغليف، بالإضافة إلى مخزون النافذ ومخزون الحردة. وينقسم المخزون في المنشآت والشركات التجارية إلى: مخزون المبيعات، ومخزون مواد التعبئة والتغليف، ومخزون النافذ والحردة. وإذا كانت الدالة أو الشركة تزاوّل نشاطاً صناعياً ونشاطاً تجارياً فإن أقسام مخزونها تطوي على المزيج الموجود لديها من القسمين.

ويلاحظ أيضاً أن المخزون من الانتاج التام من وجهة نظر منشأة معينة قد يعتبر مخزون من المواد الأولية والخامات من وجهة نظر منشأة أخرى، كالمخزن مثلاً بالنسبة لصناعة الغزل والنسج، وبالنسبة لصناعة النسيج، حيث يعتبر منتجاً تاماً من وجهة نظر الأولى ومن الخامات بالنسبة للثانية، وعند تداوله عن طريق الوسطاء التجاريين يعتبر بضائع.

وتطبق قواعد وإجراءات الجرد والتسويات الجردية بصفة عامة على جميع عناصر المخزون بصرف النظر عن نوعياتها. ولذلك فننميز بين هذه النوعيات فيما يلي من تحليل إلا إذا اقتضى الأمر.

وقد سبق أن ذكرنا في الفصل المتقدم أن الجرد يهدف إلى حماية وصيانة

أصول الوحدة المحاسبية ضد السرقة والإهمال والضياع المادي أو النقصي . ويشتمل
المجرد على إجراءات تكفل التحقق من الوجود والملكية والقيمة للأصول التي
تظهرها الميزانية العمومية ، أو التي يجب أن تظهرها .

ويتم التحقق من الوجود بالمعينة والتأكد من الكميات فيها بخصيص بينود
المخزون عموماً ، كما يتم التحقق من الملكية بالحيازة الثابتة مستدياً أو بمجرد
الملكية المستندية الصحيحة ، كما يتم التحقق من القيمة بالتقييم والمطابقة مع
ال سجلات والدفاتر .

٢ - أ - الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون وبطاقة الصنف واذن الاستلام واذن الصرف :

يستلزم النظام السليم للضبط والرقابة الداخلية لعناصر المخزون أن ينطوي
التنظيم على ما يكفل سلامة وجعية ووصول عناصر المخزون المشتراة الى مخزون الوحدة
المحاسبية ، وعلى سلامة ومشروعية ما يصرف منها من المخازن للأغراض
المختلفة . وعادة ما ينطوي نظام الضبط والرقابة الداخلية على مجموعتين من
السجلات التفصيلية لعناصر المخزون ، تمسك مجموعة منها بمعركة قسم تابع لإدارة
الحسابات وتمسك المجموعة الثانية بمعرفة أمناء المخازن . ويخصص في هذه
السجلات لكل صنف صفحة تسمى بطاقة الصنف ، وعادة ما يكون ذلك في ظل
نظام المخزون المستمر وتظهر هذه البطاقة بيانات حركة وأرصدة الصنف بالكمية
لدي أمين المخزن وبالكمية والقيمة في حسابات المخازن . وهي عادة ما تتطوي
على خانات للكميات الواردة والكميات المنصرفة والرصيد لدى أمين المخزن ،
وتتطوي على خانات للكميات الواردة وقيمتها والكميات الصادرة وقيمتها والرصيد
وقيمة في حسابات المخازن . وفيما يلي نموذج مبسط لبطاقة الصنف التي يتم
امساكها في حسابات المخازن . وإذا استبعدت منها خانات القيمة تصبح تلك
التي يتم امساكها بمعرفة أمين المخزن .

التاريخ	الوارد		الصادر		الرصيد	
	كمية (عدد)	قيمة	كمية (عدد)	قيمة	كمية (عدد)	قيمة
١٩٨٥/١/١			وحده	جنيه	وحده	جنيه
					٣٦٢	٢٨٩٦
١/٣	٢٠٠	١٦٠٠			٥٦٢	٤٤٩٦
١/٤			٣٠٠	١٨٠٠	٢٦٢	٢٦٩٦
١٢/١٣			٧٠	٥٦٠		٤١٠٤

وبسواء كان نظام المخزون دورياً أو مستمراً فمن أحكام الرقابة علي عناصره تحتم ضرورة التتبع من سلامة اجراءات ورود الاصناف واستلامها بالمخازن . ويتم ذلك عادة عن طريق مطابقة الكميات الواردة ومواصفاتها مع نواصر التوريد وطلبات الشراء وتحرير إذن استلام بالكمية يوقعها أمين المخزن . ويخصص في الشركات المتوسطة والكبيرة قسم متخصص لفحص ومعاينة الاصناف الواردة يقوم بهذه المهمة . كما يتطلب الأمر أيضاً ضرورة التتبع من سلامة ومشروعية صرف الاصناف من المخازن . ويتم ذلك عن طريق تحديد من له سلطة إصدار أمر الصرف من المخازن والتتبع من أن كل ما يتم صرفه قد تم بناء علي إذن صرف معتمد ممن لهم حق الاعتماد . وكذلك التحقق من مطابقة الكميات المنصرفة فعلاً مع ما هو مثبت في إذن الصرف .

٢ - ب - التحقق من الوجود والملكية :

يتم التحقق من وجود عناصر المخزون للتأكد من تطابق الكميات الموجودة

فعلًا مع الأرصدة التي تظهرها الدفاتر. ويتم ذلك عن طريق لجان تشكل لهذا الغرض ينوط لها معاينة الموجود وحصر الكميات الفعلية الموجودة بمخازن الوحدة المحاسبية في تاريخ معين من كل صف من الأصناف. وعادة ما تمثل إدارة الحسابات في هذه اللجان. كما يحضرها في العادة مندوب لمراقب الحسابات الخارجي المكلف بمراجعة حسابات الوحدة المحاسبية. ويطلق على هذه اللجان لجان الجرد، بالرغم أن مهمة معظمها تقتصر على التحقق من الوجود في غالبية الأحيان. وقد يتم هذا التحقق بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية. أو يتم هذا التحقق مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية. وفي الحالة الأولى يطلق على نظام الجرد النظام المستمر وفي الحالة الثانية يسمى نظام الجرد الدوري أو الفترى أو السنوي، كما سبق وأوضحنا. وعادة ما يقوم نظام الجرد في الوحدة المحاسبية الواحدة على مزيج من النظامين المستمر والدوري، ويفضل دائماً تطبيق نظام الجرد المستمر على عناصر المخزون قليلة العدد غالبية الثمن، أو غالبية الثمن سهلة التداول، بينما يفضل اتباع الجرد الدوري في عناصر المخزون كثيرة العدد رخيصة الثمن صعبة التداول.

وسواء كان نظام الجرد مستمراً أو دورياً، فإن الجرد لأغراض التحقق من الوجود والملكية يتم عن طريق تشكيل لجان الجرد. ويصدر مع أمر تشكيل اللجان تحديد دائرة اختصاص كل لجنة من حيث عناصر المخزون المكلفة بجردها والمخازن أو المناطق الجغرافية الواقعة في اختصاصاتها. ويتم التحقق من الوجود عن طريق المعاينة والعد أو الوزن أو القياس على حسب طبيعة عنصر المخزون. وتسجل نتائج هذه المعاينة والعد أو الوزن أو القياس في كشوف تسمى كشوف الجرد لكل عنصر من عناصر المخزون على حدة. وحتى تحقق المعاينة الهدف منها وهو استيضاح سلامة وخصائص الصف فإن اللجنة عادة ما تضم فئاً متخصصاً في هذه الشؤون. وبعد التحقق من سلامة خصائص الصف، يتم عد أو وزن أو قياس الموجود منه، وتدوين الكمية في كشوف الجرد. وإذا وجدت كميات غير مطابقة للمواصفات المفروض توافرها، فيجب فصل هذه الكميات عن باقي الكميات السليمة وتدوين ملاحظة توضح حالتها التي هي عليها.

ويجب أن تضم كشوف الجرد لكل صف كل ما هو مملوك للمنشأة أو الوحدة المحاسبية في تاريخ الجرد بصرف النظر عن الموقع أو الحيازة. فإذا وقعت كمية من صف معين لدى الغير فإن السند الدال على الملكية لا بد أن يكون سليماً ومستوفياً لجميع الأركان القانونية. كما يلزم التحقق من عدم وجود كميات من المخزون واقعة في حيازة المنشأة أو الغير وغير مملوكة لها، كأن تكون مبيعة للعملاء مثلاً.

٣ - طرق تقييم المخزون محاسبياً :

يقوم التقييم المحاسبي للأصول عموماً على أساس قاعدة التكلفة التاريخية، ومن ثم فكل الطرق المحاسبية للتقييم تنشق من هذه القاعدة رغم ما تطوي عليه من أوجه فصول جوهرية يتم تناولها في دراسات متقدمة. وتعني قاعدة التكلفة التاريخية أن الأصل يقوم في الدفتر بثمان الشراء وقت الشراء مضافاً إليه جميع التكاليف اللازمة لتوصيل الأصل لمخزون المنشأة أو الوحدة المحاسبية أو لوضعه في حالة صالحة للاستخدام. وبالنسبة للمخزون تطوي التكاليف التاريخية على ثمن الشراء إذا كانت الشروط تسليم محل المشتري، وعلى ثمن الشراء والرسوم الجمركية ومصاريف النقل والشحن والتفريغ والتأمين وخلافه من المصاريف حتى يصل المخزون إلى مخزون الوحدة.

وإذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد المستمر في كل أو بعض عناصر المخزون فإن تقييم هذه العناصر يحقق غرضين: الأول هو تحديد تكلفة المباع أو المستخدم أو المستفد من الصف، والثاني هو تحديد تكلفة المتبقّي بأيدي يمثل المخزون في تاريخ الجرد لأغراض مطابقة كلامهما بما هو موجود بالدفتر. وبالتالي فإن نظام الجرد المستمر يحقق رقابة مستمرة على تحقيق كبل من المدفوع. أما إذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد الدوري، فإن التقييم يهدف إلى تحديد تكلفة ما هو موجود فعلاً على أن تحدد تكلفة المباع أو المستخدم أو المستفد كمتعم حسابي من واقع المعادلة:

رصيد أول الفترة + صافي المشتريات بتكلفة الوصول للمخزون - رصيد آخر الفترة = تكلفة المباع أو المستخدم أو المستفد.

ولما كانت الكميات التي تقوم لوحدة محاسبية بشرائها على مدار الفترة المحاسبية من كل عنصر من عناصر المخزون تكون في العادة متعددة فإن احتمال اختلاف تكلفة الوحدة من كمية إلى أخرى في ظل الظروف الاقتصادية المتغيرة يكون كبيراً، ونتيجة لذلك نجد أن طرق تقييم المخزون محاسبياً متعددة، رغم اتباعها كلها من قاعدة واحدة وهي قاعدة التكلفة التاريخية

وسوف نعرض باختصار وتبسيط لكل من طرق التقييم المحاسبية التالية:

The Base Stock Method	١ - طريقة مخزون الأساس
The Cost Identification Method	٢ - طريقة تمييز التكاليف
Weighted Average Cost Method	٣ - طريقة المتوسط المرجح للتكلفة
First in First out (FIFO)	١ - طريقة الوارد أولاً صادر أولاً
Last in First out (LIFO)	٥ - طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً

٢ - ١ : طريقة مخزون الأساس:

تقوم طريقة مخزون الأساس على افتراض أن الكميات الموجودة من العنصر في آخر الفترة هي من أقدم الكميات التي كانت موجودة خلال الفترة، وبالتالي تكون تكلفتها هي أقدم التكاليف.

فلو فرض مثلاً أن كميات الوارد والتصرف والرميد من صنف معين خلال السنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/٩١ كانت كالآتي:

تاريخ	كمية	سعر الوحدة	وارد	صادر	رصيد
		سعر الوحدة		كمية	كمية
		١٠		٣٢٠	
١/١٥	٢٠٠		١٢	٥٢٠	
٣/٢٥				٣٤٠	١٨٠
٦/٢٦				١٤٠	١٠٠
٩/٢٩	٢٠٠		١٤	٤٤٠	
١١/٢٢				٣١٠	١٣٠
١٢/٣١				٣١٠	

فتؤدي هذه الطريقة الى أن تقوم الكمية الموجودة في ١٩٩١/١٢/٣١، وهي ٣١٠ وحدة على اعتبار أنها من بين وحدات رصيد أول الفترة، وذلك بالرغم من أن هذا الرصيد قد نقص فعلاً الى ٢٤٠ وحدة في ٦/٢٦. ويترتب على ذلك أن تكون قيمة مخزون آخر الفترة مساوية لمبلغ ٣١٠٠ جنيه (٣١٠ وحدة × ١٠ جنيه للوحدة)، وتكون تكلفة البضاعة المباعة مساوية [١٠ وحدات × ١٠ جنيه + ٢٠٠ وحدة × ١٢ جنيه + ٢٠٠ وحدة × ١٤ جنيه] = ٥٣٠٠ جنيه. وتؤدي هذه الطريقة الى تخفيض قيمة المخزون في الميزانية عما يجب في ظل ارتفاع الأسعار والمكس في حالة انخفاض الأسعار، كما تتعارض مع التدفق الطبيعي لكميات المخزون على مر الزمن. كما يصعب تطبيقها في ظل نظام الجرد المستمر. وبالرغم من ذلك فيحذف البعض على اعتبار أنها تؤدي الى مقابلة أكثر سلامة للايرادات بالمصروفات في ظل الارتفاع المستمر للأسعار، لأن تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة سوف تنطوي على تكلفة البضاعة المشتراة خلال الفترة دون رصيد أول الفترة أو جزء منه، والذي تكون تكلفته أقل بالنسبة للأسعار السارية خلال الفترة.

٣ - ٢ : طريقة تمييز التكاليف :

تقوم هذه الطريقة على افتراض امكانية تمييز تكلفة كل وحدة من الوحدات.

الصادرة من الصنف ومن ثم إمكانية تمييز تكلفة كل وحدة من وحدات مخزون آخر الفترة. فلو فرضنا بالمثل بعالية أنه أمكن تمييز الكميات الصادرة وبمجموعها ٤١٠ وحدة من إجمالي الكميات المتاحة وهي ٧٢٠ وحدة كالآتي:

في ٣/٢٥ : ١٠٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ٨٠ وحدة من وارد ١/١٥ .

في ٦/٢٦ : ٥٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ٥٠ وحدة من وارد ١/١٥ .

في ١١/٢٢ : ٣٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ١٠٠ وحدة من وارد ٩/٢٩ .

فيكون مخزون آخر الفترة مكوناً ومقوماً كالآتي:

من مخزون أول الفترة (٣٢٠ - ١٨٠) \times ١٠ = ١٤٠٠ جنيه

من وارد ١/١٥ (١٣٠ - ٢٠٠) \times ١٢ = ٨٤٠ جنيه

من وارد ٩/٢٩ (١٠٠ - ٢٠٠) \times ١٤ = ١٤٠٠ جنيه

المجموع ٣٦٤٠ جنيه

وتكون تكلفة المبيعات مساوية للمبلغ ٤٧٦٠ جنيه $[(١٠ \times ١٨٠) + (١٣٠ \times ١٢) + (١٠٠ \times ١٤)]$.

ورغم أن هذه الطريقة تبدو أكثر الطرق عدالة لتطبيق قاعدة التكلفة التاريخية، إلا أنه يصعب تطبيقها عملاً في الأصناف كثيرة العدد والمتماثلة التي يصعب التمييز بينها. وهي أقل الطرق شيوعاً في الاستخدام في الحياة العملية هذا ويمكن استخدام هذه الطريقة في ظل نظام الجرد المستمر.

٣ - ٣ - طريقة المتوسط المرجح للتكلفة :

تقوم هذه الطريقة، بعكس الطريقة السابقة، على افتراض عدم إمكانية تمييز الوحدات وامتزاج التكاليف، بمعنى أنه عندما تصاف كمية جديدة ولادة للمخازن إلى ما كان موجوداً بها، فإن التكلفة الخاصة بهذه الكمية تمزج بتكلفة ما كان موجوداً وتعطي متوسطاً موحداً للتكلفة للكمية التي توجد في المخزون في أي لحظة.

يقترن بيلانات المثال الواردة في الجد ١-٢ بعلة تظهر بطاقة الصنف في ظل نظام

المخزون المستمر كالتالي:

سجل	تاريخ	ورود			صاغر			ورصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	متوسط التكلفة	قيمة	كمية	متوسط التكلفة
			جنيه	جنيه		جنيه	جنيه		جنيه
١	١/١							٣٢٠	١٠
٢	١/١٥	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠				٥٢٠	١٠,٧٧
٣	٣/٢٥				١٨٠	١٠,٧٧	١٩١٨٦٠	٣٢٠	١٠,٧٧
٤	٦/٢٦				١٠٠	١٠,٧٧	١٠٧٧	٢٤٠	١٠,٧٧
٥	٩/٢٩	٢٠٠	١٤	٢٨٠٠				٤٤٠	١٢,٢٨
٦	١١/٢٢				١٣٠	١٢,٢٨	١٥٩٦٤	٣١٠	١٢,٢٨
٧	١٢/٣١	٤٠٠	١٣	٥٢٠٠	٢١٠	١١,٢	٤٥٩٢٠٠	٣١٠	١٢,٢٨

ويوضح مجموع خاتمة الصاغر تكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد المستخدمة) خلال الفترة طبقاً لطريقة التوسط المرجع. كما يوضح السطر الأخير في خاتمة الرصيد كمية وتكلفة مخزون آخر الفترة طبقاً لنفس الطريقة وكذلك متوسط تكلفة الوحدة لاستخدامه في بداية الفترة التالية.

ويلاحظ أن متوسط التكلفة يتغير ويلزم حسابه عند ورود كميات جديدة للمخزون بأسعار تختلف عن متوسط التكلفة قبل الورد. ففي السطر الثاني مثلاً تم حساب متوسط جديد للتكلفة عندما وردت كمية ٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه للوحدة وتم ذلك كالآتي:

$$\begin{aligned} & \text{قيمة الموجود} + \text{قيمة الورد} \\ & 2400 + 3200 \\ & \text{كمية الموجود} + \text{كمية الورد} \\ & 200 + 320 \\ & = \frac{5600}{320} = 10,77 \text{ جنيه تقريباً} \end{aligned}$$

ويظل هذا المتوسط مستخدماً حتي ترد كمية جديدة . كما في السطر الخامس مثلاً . بسعر يختلف عن هذا المتوسط فيعاد حساب المتوسط بنفس الطريقة .

وتعتبر طريقة المتوسط المرجح من الطرق الشائعة الإستخدام عملاً . كما أنها طريقة التقويم المتبعة في النظام المحاسبي الموحد في مصر لعناصر المخزون . كما يمكن استخدامها بسهولة في ظل نظام الجرد المستمر .

٣ - ٢ - المتوسط المرجح والمخزون الدوري :

كما يمكن إستخدام طريقة المتوسط المرجح في ظل نظام المخزون المستمر فإنها أيضاً يمكن إستخدامها في ظل نظام المخزون الدوري . ذلك حيث يتم حساب متوسط عام للتكلفة لكل الكميات الواردة خلال الفترة المحاسبية والتي كانت موجودة في المخازن في بدايتها . وتكون أسعار الكميات الواردة في فوارق مختلفة مرجحة بكمياتها . ويتم إيجاد هذا المتوسط في نهاية الفترة المحاسبية حيث يتم علي أساسه حساب تكلفة ما تم بيعه وتكلفة مخزون آخر الفترة .

وتطبق ذلك علي المثال الوارد في البند ٢ - ١ مع الاستعانة بمعادلة إيجاد المتوسط العام (وهي واردة بالنظام المحاسبي الموحد) . تكون .

$$\frac{\text{تكلفة رصيد أول الفترة} + \text{تكلفة الوارد خلال الفترة}}{\text{كمية رصيد أول الفترة} + \text{كمية الوارد خلال الفترة}} = \text{المتوسط المرجح للتكلفة}$$

$$\frac{٢٢٠٠ + ٨٤٠٠}{٤٠٠ + ٧٢٠} = \frac{١٠٦٠٠}{١١٢٠} = ٩٤٦٤ \text{ مليم. ج. تقريباً}$$

ويستخدم هذا المتوسط في تقييم مخزون آخر الفترة البالغ في ذلك المثال

٣٠ وحدة :

ملخص —

وبالتالي تكون تكلفة مخزون آخر الفترة = $11.667 \times 30 = 350.010$ تقريباً

وتكون تكلفة البضاعة المباعة = $11.667 \times 40 = 466.680$ تقريباً

جدول النتائج = 70 وحدة تكلفتها 840.00 جنيه

ومن الواضح أن المتوسط المرجح قد تم حسابه مرة واحدة في نهاية العام

« طريق ترجيح الأسعار بالكميات كالآتي :

مخزون أول الفترة $10 \times 220 = 2200$

مشتريات ١٥ $12 \times 200 = 2400$

مشتريات ٢٩/٩ $14 \times 200 = 2800$

جملة تكلفة الناتج 8400

عدد وحدات الناتج 70

متوسط التكلفة المرجح = $\frac{8400}{70} = 12.00$ تقريباً

لاحظ أن تكلفة المخزون قد انخفضت في ظل المخزون الدوري عنها في

المخزون المستمر (وبالتالي فن تكلفة المبيعات قد ارتفعت) ذلك لأن اتجاه

أسعار صعودي وقد توزعت التكاليف المنخفضة على كل الوحدات المتاحة بما

أد إلى إنخفاض المتوسط العام لأسعار الفترة كلها عن المتوسط المرجح السابق

في نهاية الفترة في ظل نظام المخزون المستمر .

٣ - ٤ - طريقة الوارد أولاً صادر أولاً :

تقوم هذه الطريقة علي افتراض أن تتفق التكاليف يجب أن يتمشي مع التدفق الطبيعي لوحدة المخزون عند الصرف من المخازن لأغراض البيع أو الإستخدام . فعند الصرف عادة ما يراعي صرف أقدم الوحدات في المخزون أولاً ويتبقي بالمخازن أحدث الكميات الواردة . وبالتالي يتم تقييم المنصرف علي أساس أنه من أقدم الكميات الموجودة . وبالتالي يسعر في الصرف بسعر تلك الكميات .

ويتطابق هذه الطريقة علي البيانات الواردة بعاليه ، نجد أن بطاقة الصنف في حسابات المخازن ، تظهر كالآتي :

ملاحظات	رصيد		صاير		وارد			تاريخ	٢
	قيمة	كمية	قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر		
سعر الوحدة ١٠	٣٢٠٠	٣٢٠	جيه	جيه		جيه	جيه	١/ ١	١
١٢×٢٠٠	٥٦٠٠	٥٢٠				٢٤٠٠	١٢	١/١٥	٢
١٠×٣٢٠									
١٠×١٤٠	٣٨٠٠	٢٤٠	١٨٠٠	١٠	١٨٠			٣/٢٥	٣
١٢×٢٠٠									
١٢×٢٠٠	٢٨٠٠	٢٤٠	١٠٠٠	١٠	١٠٠			٦/٢٦	٤
١٠× ٤٠									
١٠× ٤٠									
١٢×٢٠٠+	٥٦٠٠	٤٤٠				٢٨٠٠	١٤	٩/٢٩	٥
١٤×٢٠٠									
١٢×١١٠				١٠	٤٠			١١/٢٢	٦
١٤×٢٠٠	٤١٠٠	٣١٠	١٤٨٠	١٢	٩٠				
	٤١٢٠	٣١٠	٤٢٨٠		٤١٠	٥٢٠٠	٤٠٠	١٢/٣١	٧

ويلاحظ أن أعداد البطاقة بهذه الطريقة يتم في ظل نظام المخزون المستمر، حيث قومت الكميات الصادرة أولاً بأول على أساس أسعار أقدم الكميات الموجودة. فالكمية المنصرفة في ٣/٢٥، وهي ١٨٠ وحدة اعترت، من رصيد أول الفترة وقومت على أساس ١٠ جنيه للوحدة، وهي تكلفة الوحدة من رصيد أول الفترة. والكمية المنصرفة يوم ٦/٢٦، وهي ١٠٠ وحدة اعترت أنها من رصيد أول الفترة أيضاً، والذي تبقى منه بعد صرفية ٣/٢٥ عدد ١٤٠ وحدة، ويتبقى منه بعد صرفية ٦/٢٦ عدد ٤٠ وحدة. وقد صرفت هذه الوحدات في ١١/٢٢ ثم استكملت الوحدات المطلوبة بعدد ٩٠ وحدة من وارد يوم ١/١٥، والتي قومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة. ويتبقى في المخازن في ١٢/٣١، عدد ٣١٠ وحدة، منها

٢٠٠ وحدة تمثل آخر ما ورد للمخازن بسعر ١٤ جنيه للوحدة، والباقي وعدده ١١٠ وحدات اعتبرت من بين الوارد السابق مباشرة (وهو بتاريخ ١/١٥) وقومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة.

ويظهر عمود الصادر تكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد المستخدمة) من هذا الصنف، كما يظهر تكلفة رصيد آخر الفترة في السطر الأخير من عمود الرصيد.

أما إذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام المخزون الدوري، فإن تكلفة البضاعة (المباعة أو المواد المستخدمة) تحدد بالمعادلة التالية:

تكلفة المخزون أول الفترة + تكلفة الوارد خلال الفترة (المشتريات) - تكلفة المخزون آخر الفترة = تكلفة المباع أو المستخدم خلال الفترة.

ولا تحدد تكلفة المباع أو المستخدم في ظل نظام المخزون الدوري حتى يتم تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة. ويتم ذلك بالنسبة للمثال بعاليه كالآتي:

عدد وحدات المخزون آخر الفترة	٣١٠ وحدة
عدد وحدات آخر طلبية واردة	٢٠٠ وحدة
عدد الوحدات من الطلبية الواردة السابقة للآخر	١١٠ وحدة
المجموع	<u>٣١٠</u>
قيمة مخزون آخر الفترة: من آخر طلبية	$14 \times 200 = 2800$ جنيه
من الطلبية السابقة	$12 \times 110 = 1320$ جنيه
حالة تكلفة مخزون آخر الفترة	<u>٤١٢٠</u> جنيه
تكلفة المباع (أو المستخدم) = $(2800 + 1320) - 4120$	$2800 + 1320 = 4120$ جنيه

وتؤدي طريقة الوارد أولاً صادر أولاً الى اظهار مخزون آخر الفترة في ميزانية مقوماً بأقرب الأسعار أو أقرب التكاليف من تاريخ اعداد الميزانية العمومية. بينما تظهر تكلفة البضاعة المباعة في حساب المتاجرة (أو تكلفة المواد المستخدمة في حساب الانتاج أو التشغيل) مقومة بأقدم الأسعار أو التكاليف. وهذا يؤدي، في ظل اتجاه الأسعار أو التكاليف للارتفاع الى زيادة رقم مجمل البيع عما يظهر في ظل

ي من الطرق الثلاث السابقة. والمكس صحيح طبعا في ظل اتجاه الاسعار او تكاليف للاختصاص.

٣ - ٥ - طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً:

وتقوم هذه الطريقة على افتراض أن الصرف من المخزون يتم من آخر الكميات الواردة ويقوم بأسعارها. بعكس الطريقة السابقة تماماً. وهي، كطريقة مخزون الأسس تؤدي الى تحقيق مقابلة أفضل للايرادات بالمصروفات في ظل التقلبات في الأسعار.

ملاحظات	ورصد		صادر			وارد			تاريخ	ح
	قيمة	كمية	قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية		
جيه	جيه		جيه	جيه		جيه	جيه			
سعر الوحدة ١٠	٣٢٠٠	٣٢٠							١/١٠	٠
١٠ × ٣٢٠	٥٦٠٠	٥٢٠				٢٤٠٠	١٢	٢٠٠	١/١٥	٠
١٢ × ٢٠٠										
١٢ × ٢٠	٣٤٤٠	٣٤٠	٢١٦٠	١٢	١٨٠				٣/٢٥	٠
١٠ × ٣٢٠										
				{ ١٢	٢٠					
١٠ × ٢٤٠	٢٤٠٠	٢٤٠	١٠٤٠	{ ١٠	٨٠				٦/٢٦	
١٠ × ٢٤٠	٥٢٠٠	٤٤٠				٢٨٠٠	١٤	٢٠٠	٩/٢٩	٠
١٤ × ٢٠٠										
١٠ × ٢٤٠	٣٣٨٠	٣١٠	١٨٢٠	١٤	١٢٠				١١/٢١	٠
١٤ × ٧٠										
	٣٣٨٠	٣١٠	٥٠٢٠		٤٦٠	٥٢٠٠		٤٠٠	١٢/٣١	٧

وتطبيق هذه الطريقة على البيانات الواردة بنفس المثال بعاليه، نجد أن طاقة الصنف للمخزون المستمر كما تظهر في حساب المخازن، تظهر بالصورة الواردة بعاليه.

ويلاحظ أن تكلفة المباع أو المستخدم (عمود الصادر) تقترب كثيراً منها في ظل مخزون الأساس عن أي من الطرق السابقة، كما أن مخزون آخر الفترة (آخر سطر في عمود الرصيد) يقترب كثيراً أيضاً من طريقة مخزون الأساس.

وإذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد الدوري، فإن تطبيق هذه الطريقة على وجه الدقة يتطلب امكانية تمييز وحدات آخر الفترة على حسب مصدرها. فلاحظ في المثال بعاليه أن من بين ٢١٠ وحدة هي مخزون آخر الفترة. ٢٤٠ وحدة من مخزون أول الفترة، و ٧٠ وحدة من آخر طلبة واردة. وهذا هو السبب في اختلاف هذه الطريقة عن طريق مخزون الأساس. ومتى تم التعرف على مصدر وحدات مخزون آخر الفترة فإنه يمكن تقييمها بتكلفتها وإيجاد تكلفة المباع أو المستخدم طبقاً للمعادلة السابق توضيحها في البند الفرعي السابق.

أما إذا لم يمكن تمييز وحدات مخزون آخر الفترة على وجه الدقة فإنه يفترض أنها من وحدات مخزون أول الفترة إذا كانت تكفي وإذا لم تكفي يستكمل من الطلبة التي وردت أولاً. وحيث وحدات مخزون أول الفترة في هذه الحالة ٢٢٠ وحدة ووحدات آخر الفترة ٢١٠ وحدة فيفترض أنها من أول الفترة وتقوم على أساس $٢١٠ \times ١٠ = ٢١٠٠٠$ تكلفة مخزون آخر الفترة.

وتكون تكلفة المبيعات ٤١٠ وحدة تبلغ تكلفتها ٥٢٠٠ جنيه.

وبالتالي تكون النتيجة هي نفس نتيجة مخزون الأساس.

٢ - ٦ - مقارنة مبسطة بين أهم طرق التقييم .

تختلف نتائج كل من الطرق الخمس السابقة فيما يتعلق بقيمة المخزون المتبقي في نهاية الفترة وفيما يتعلق بتكلفة البضاعة (أو المواد المستخدمة) عن أي من الطرق الأخرى إذا ما حدثت اختلافات في أسعار الكميات المختلفة على مدار الفترة . بالإضافة إلى اختلاف تكلفة الوحدة من رصيد أول الفترة عن الوحدات المشتراة خلال الفترة . أما إذا بقيت الأسعار (التكاليف) ثابتة على مر الزمن فإن كل هذه الطرق تؤدي إلى نفس النتيجة ، وإذا ما استبعدنا طريقة تمييز التكاليف (حيث التمييز تم عشوائياً) وقمنا بمقارنة نتائج الطرق الأربع الباقية في ظل نظام المخزون المستمر لوجدنا الآتي :

LIFO	FIFO	المتوسط المرجح	طريقة مخزون الأسس	
جـ	جـ	جـ	جـ	
٣٢٠٠	٣٢٠٠	٣٢٠٠	٣٢٠٠	مخزون أول الفترة (٣٢٠ وحدة)
٥٢٠٠	٥٢٠٠	٥٢٠٠	٥٢٠٠	الوارد خلال الفترة (٤٠٠ وحدة)
٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	المتاح خلال الفترة (٧٢٠ وحدة)
				الصادر خلال الفترة (تكلفة المبيع
٥٠٢٠	٤٢٨٠	٤٥٩٢	٥٣٠٠	لأنه استخدم ٤١٠ وحدة)
٣٢٨٠	٤١٢٠	٣٨٠٨	٣١٠٠	مخزون آخر الفترة (٣١٠ وحدة)
٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	ما كان متاحاً خلال الفترة (٧١٠ وحدة)

فمن الواضح أنه في ظل ارتفاع الأسعار تؤدي طريقة مخزون الأساس الى جعل تكلفة للمباع أو المستخدم وأقل تكلفة لمخزون آخر الفترة. ورغم أن ذلك يؤدي الى مقابلة أفضل لايادات الفترة بتكاليفها، إلا أن المخزون الذي يظهر في الميزانية قد يتباعد تكلفته كثيراً عن تكلفة احلاله في تلويخ الميزانية. فلذا افترضنا أن سعر إحلال المخزون في ١٢/٣١ ما زال ١٤ جنيه للوحدة، فإن قيمة المخزون تكون ٤٣٤٠ جنيه (٣١٠ وحدة × ١٤ جنيه)، وقد أظهرت طريقة مخزون الأساس هذا المخزون بتكلفة قدرها ٣١٠٠ جنيه وتقرب نتائج طريقة LIFO من طريقة مخزون الأساس. أما طريقة FIFO فهي تؤدي في ظل ارتفاع الأسعار الى انخفاض تكلفة المباع أو المستخدم عن باقي الطرق الأربعة، وبالتالي تؤدي الى زيادة عمل ربح الفترة عن باقي الطرق، وتكون مقابلة الايرادات بالمصروفات في ظلها أقل تفضيلاً عن باقي الطرق، غير أنها في نفس الوقت تظهر مخزون آخر الفترة في الميزانية بأقرب التكاليف التاريخية من سعر الاحلال. أما طريقة المتوسط المرجح فهي تؤدي الى مقابلة أفضل للايرادات بالمصروفات عن طريقة FIFO كما تؤدي الى تقييم لمخزون آخر الفترة أفضل من مخزون الأساس ومن طريقة LIFO.

ويتضح مما تقدم أن لكل من هذه الطرق تأثيرين متضادين أحدهما على تكلفة المباع أو المستخدم والثاني على تكلفة مخزون آخر الفترة. وتؤثر تكلفة المباع أو المستخدم في بحمل الربح ومن ثم صافي الربح، وتؤثر تكلفة مخزون آخر الفترة على مدى سلامة التعبير عن المركز المالي كما تظهره الميزانية العمومية. فلذا كانت إحدى هذه الطرق مفضلة في ظل ظروف معينة لتحقيق هدف معين فهي بلا شك سوف تكون أقل تفضيلاً في نفس الظروف عن طرق أخرى لتحقيق أهداف أخرى. وكل ما يمكن قوله في هذا الشأن على هذا المستوى البدئي من الدراسة أن السبب في هذه التناقضات يرجع الى التزام المحاسبة في مجال الممارسة بقاعدة التكلفة التاريخية، والتي إذا اختلفت على مدار الفترة المحلية أدت الى ضرورة الاختيار من بين هذه الطرق والتي لا يمكن تفضيل احدها على الأخرى تحقيقاً لكل الأهداف في ظل أي الظروف.

ونختتم هذا البند الفرعي باستكمال نتائج السابق بما يوضح أثر هذه الطرق على جمل الربح وجمل الأصول. وسوف نفترض أن الرخلة من المخزون في المثال السابق تباع بسعر بيع ثابت على مدار الفترة المحاسبية قبله ١٨ جنيه للوحدة، لتكون قيمة المبيعات في ظل الطرق الأربع = $18 \times 410 = 7380$ جنيه. ونفترض أيضاً أن مجموع الأصول يخلف مخزون آخر الفترة بلغت 4000 جنيه. ويكون أثر كل من هذه الطرق على الأرباح ومجموع الأصول كالآتي (في ظل المخزون المستمر) -

المبيعات	مخزون الأساس	للتوسط الربح	FIFO	LIFO
جـ	جـ	جـ	جـ	جـ
٧٣٨٠	٧٣٨٠	٧٣٨٠	٧٣٨٠	٧٣٨٠
٥٣٠٠	٥٣٠٠	٤٥٩٢	٤٢٨٠	٥٠٢٠
٢٠٨٠	٢٠٨٠	٢٧٨٨	٣١٠٠	٢٣٦٠
٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠
٣١٠٠	٣١٠٠	٢٨٠٨	٤١٢٠	٢٣٨٠
٤٣١٠٠	٤٣١٠٠	٤٢٨٠٨	٤٤١٢٠	٤٢٣٨٠

ويلاحظ أن طريقة مخزون الأساس تحقق أقل الأرباح في ظل ارتفاع الأسعار، كما تؤدي إلى أقل مجموع للأصول، بينما تؤدي طريقة FIFO إلى أقصى الأرباح وأكبر مجموع للأصول في ظل نفس الظروف، كما يلاحظ أن الفرق بين أرباح FIFO وأرباح LIFO مثلاً يبلغ ٧٤٠ جنيه (٣١٠٠ - ٢٣٦٠)، كما أن الفرق بين مجموع الأصول المترتبة على اتباعها يبلغ (٤٤١٢٠ - ٤٢٣٨٠) ٧٤٠ جنيه أيضاً. ذلك بالضرورة لأن نقص الأرباح يؤدي إلى نقص ما كان من الممكن أن يوجد من أصول، والعكس.

وعليك بأنجرأ هذه المقارنات على أساس المخزون الدوري.

٤ - الحيلة والحذر في تقييم المخزون :

يمكن أن يترتب على اتباع قاعدة التكلفة التاريخية في بعض الأحوال أن تزيد تكلفة المخزون آخر الفترة عن القيمة السوقية لهذا المخزون. ويتج ذلك عادة في حالة اتجاه أسعار احتلال عناصر المخزون في السوق الى الانخفاض، بصرف النظر عن طريقة المخزون المتبعة. غير أن ذلك في حالة اتجاه الأسعار للانخفاض يكون أكثر وضوحاً في ظل طريقتي الوارد أخيراً صادر أولاً ومخزون الأساس عن الوارد أولاً صادر أولاً والمتوسط المرجح. كما أن بعض عناصر المخزون الراكدة قد تصاب بالقدم على مر الزمن مما يؤدي الى انخفاض أسعار احتلالها أو أسعار بيعها عن تكلفتها لظهور بدائل أفضل منها، حتى لو كانت الاتجاهات العامة للأسعار صاعدة.

ويقتضي تطبيق قاعدة الحيلة والحذر في مثل هذه الظروف الخروج على قاعدة التكلفة التاريخية وتقييم عناصر المخزون طبقاً لما يعرف محاسبياً بطريقة (التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل). ويمكن اتباع هذه الطريقة بالتوازي مع أي من الطرق السابق شرحها لأغراض تحديد التكلفة، وتتم المقارنة بين تكلفة كل عنصر أو مجموع عناصر المخزون وسعر الاحتلال في السوق (الشراء من السوق) وقت التقييم (كما يمكن إجراء المقارنة بين التكلفة وصافي القيمة البيعية إذا كانت تقل عن سعر الاحتلال في السوق).

ولنفرض توضيحاً لهذه الطريقة أن المخزون لدى منشأة النجاح يتكون من

أربعة عناصر، بالوحدات والتكلفة (طبقاً لطريقة FIFO أو LIFO أو المتوسط المرجح أو مخزون الأساس) وسعر الاحتلال للوحدة كالآتي:

العنصر	عدد الوحدات	التكلفة	سعر الاحلال للوحدة فيه	تكلفة الاحلال	التكلفة أو السوق أيهما أقل
أ	٥٠٠	٥٠٠٠	١١	٥٥٠٠	٥٠٠٠
ب	١٠٠٠	٦٥٠٠	٥	٥٠٠٠	٥٠٠٠
ج	٢٠٠	٢٢٠٠	١٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
د	٤٥٠	١٢٥٠	٤	١٨٠٠	١٢٥٠
مجموع		١٥٠٥٠		١٤٣٠٠	١٣٣٥٠

هذا ويمكن تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل بأحدى طريقتين :

الأولى: هي اختيار الأقل لكل عنصر من العناصر على حدة بين التكاليف وسعر الاحلال، ويرتب على هذه الطريقة أن تصبح قيمة المخزون في المثال بعاليه مبلغ ١٣٣٥٠ جنيه، بينما تكلفته التاريخية ١٥٠٥٠ جنيه.

والثانية: هي اختيار الأقل من مجموعي التكلفة ودفعة الاحلال، أي اختيار أقل القيمتين بالنسبة لعناصر المخزون عنمة وليس لكل عنصر على حدة، وتصبح قيمة المخزون طبقاً لذلك للمثال بعاليه هي ١٤٣٠٠ جنيه بالمقارنة بتكلفته التاريخية في الدفاتر وهي ١٥٠٥٠ جنيه. ولا شك في أن الطريقة الأولى أكثر حذراً من الطريقة الثانية، وشرتب عليها أقل قيمة ممكنة للمخزون. وقد تعرضت الطريقة حقة علمة (التكلفة أو السوق أيهما أقل) بكل من طريقتي تطبيقها لكثير من انتقد، وخاصة بالنسبة لعناصر المخزون المستهدف استخدامها أو استفادها في عمليات المشروع وغير المستهدف بيعها بحالتها. ولن نتعرض لهذا الجدال في هذا المقام لمواضع.

وشرتب على اتباع طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل، ويقضي الامر

استخدامها بالتوازي مع إحدى طرق التكلفة السابقة، ضرورة تكوين مخصص بالفرق بين التكلفة التاريخية وتكلفة الاحلال للعناصر بصفة مجمعة، أو التكلفة أو السوق أيها أقل لكل عنصر بصفة مستقلة. وفي الحالة الأولى يلزم تكوين مخصص للمثال بعاليه يبلغ ٧٥٠ جنيه (١٥٠٥٠ - ١٤٣٠٠)، ويتم ذلك بقيد مماثل لما يلي:

٧٥٠

من ح/ خسائر انخفاض أسعار المخزون المحتلة
إلى ح/ مخصص انخفاض أسعار المخزون

ويقتل حساب الخسائر في حساب الأرباح والخسائر، ويظهر حساب المخصص مطروحاً طرحاً شكلياً من حساب المخزون في الميزانية.

أما في حالة اختيار الأقل بين سعر الاحلال والتكلفة لكل عنصر بصفة مستقلة فيكون المخصص يبلغ ١٧٠٠ جنيه (١٥٠٥٠ - ١٣٣٥٠). ويجري بهذا الفرق قيد مماثل للقيد بعاليه ويعالج طرفيه نفس المعالجة.

٥ - التسيويات الجردية المتعلقة بالمخزون :

يمكننا أن نميز بين نوعين من التسيويات الخاصة بالمخزون في نهاية الفترة المحاسبية أو حلها، النوع الأول وينتج من نظام الجرد المتبع، والثاني ينتج عن نتائج الجرد الفعلي بصرف النظر عن نظام الجرد المتبع. فإذا كانت المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر ومن ثم الجرد المستمر، فإن تكلفة البضاعة المباعة أو تكلفة المواد أو الخامات المستخدمة تكون قد تحددت بصفة مستمرة على مدار الفترة، كما أن حساب المخزون في الدفاتر يظهر ما يجب أن يكون موجوداً في المخازن في نهاية الفترة، أما إذا كانت المنشأة تتبع نظام المخزون والجرد الدوري، فإن تكلفة البضاعة المباعة أو المواد والخامات المستخدمة لا تحدد إلا عند الجرد والتعرف على مقدار الموجود آخر الفترة من المخزون، ويلزم في هذه الحالة إجراء قيود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة الباع أو المستخدم كما سبق وعرضناها في الفصل الثامن. وذلك بتوسيط حساب لتكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد أو الخامات المستخدمة) يتم فتحه لهذا الغرض في نهاية الفترة المحاسبية. ويتم إثبات مخزون آخر الفترة عندما يتحدد من واقع الجرد الفعلي بجعل حساب

المخزون مديناً وحساب تكلفة البضاعة المباعة (أو المواد أو الخامات المستخدمة) ذاتاً، بعد انتقال حبلات المخزون أول الفترة والمشتريات ومردوداتها وصموحاتها ومصاريف النقل للداخل والحسم المكتسب فيه (في حـ/ تكلفة البضاعة المباعة أو ما يحل محله).

أما النوع الثاني من التسويات فهو يتج عن نتائج الجرد الفعلي بمراحله من تحقق من وجود وملكية وقيمة بصرف النظر عن كونه جرداً مستمراً أو دورياً. فعادة ما تسفر نتائج الجرد عن عجز أو زيادة في كمية أو في قيمة بعض عناصر المخزون. ويلزم في ظل هذه الأوضاع أن يقتصر ما يظهر من مخزون في الميزانية على ما يوجد في مخزون المنشأة بين ممتلكاتها فعلاً، أو ما يوجد لدى الغير لحسابها ومن ممتلكاتها فعلاً، بصرف النظر عما تظهره الدفاتر من أرصدة. ويلزم في هذا الصدد التمييز بين العجز أو الزيادة المسموح بها والتي تقتضيها طبيعة عناصر المخزون أو طريقة تداولها، والعجز والزيادة غير المسموح بها والتي عادة ما تنج عن إهمال أو خطأ أو سرقة أو ضياع، ويلزم نقصي أسباب الأخيرة وتحديد المسؤول عنها قبل تسويتها، أما الأولى فيتم تسويتها بالضرورة.

وعادة ما يحمل العجز المسموح به على تكلفة البضاعة المباعة أو المستخدم كما تخصص الزيادة المسموح بها من هذه التكلفة. أما العجز غير المسموح به فيجعل المسؤول عنه مديناً بقيمته حتى يتم البت فيه، وإذا كان العجز ناتجاً عن ظروف طارئة أو قهريّة لا يمكن التحكم فيها فيلزم تسويته، أما الزيادة غير المسموح بها فإنها عادة ما تكون ناتجة عن خطأ يلزم تصحيحه.

ولنفرض مثلاً توضيحاً لهذه الاجراءات أن نتائج الجرد الفعلي لمخزون مشاة النسيج لانتاج وتجارة الورق، لعناصر المخزون المستمر وعناصر المخزون الدوري قد سقرت عن الآتي:

المصدر رقم	نوع	نظام الجرد	نتيجة الجرد والمساءلة	تاريخ الجرد
١٢٣	رجية	مستمر	عجز مسوح به ١٨ ك تكلفتها ١٩٨ جنيه	١/٢٣
٢٣٥	نب	دوري	عجز غير مسوح به ٤٧ بقة متفقة للأعمال ولفت نظر أمين المخزن، تكلفتها ٤٧٠٠ جنيه.	١٢/٣١
٥١٠	سيور	مستمر	زيادة ٥٤ متر تكلفتها ٥٤٠ جنيه، اذ صرف ١٣٤ في ٧/١٢ سجل في دفتر واد يصرف حيث تم اصلاح البير القديم.	٧/١٢
١٢٣	رجية	مستمر	زيادة مسوح بها ٧ ك تكلفتها ٧٧ جنيه	٤/٢٢
٤٠١	ورق	مستمر	عجز مسوح به ٢٥ طن تكلفتها ١٢٥٠ جنيه، دشت.	٦/٢٥

وتستدعي هذه النتائج ضرورة اجراء قيود التسوية التالية:

في ١/٢٣:

١٩٨ من حد/تكلفة المواد المستخدمة
الى حد/مخازن المواد - رجية ١٩٨
تسوية عجز مخازن الرجية نتيجة الجرد المقاضي - يوم ١/٢٣.

في ٤/٢٢:

٧٧ من حد/مخزون المواد - رجية
الى حد/تكلفة المواد المستخدمة ٧٧
تسوية زيادة مخزون الرجية نتيجة الجرد المقاضي - يوم ٤/٢٢.

في ٦/٢٥:

١٢٥٠ من حد/تكلفة البضاعة المباعة - ورق
الى حد/مخازن البضاعة - ورق ١٢٥٠
إثبات عجز مخزون الورق بالدشت نتيجة الجرد المقاضي - يوم ٦/٢٥.

١٩/٣١

٥٤٠

من حد/ مخزون المهمات - سيور

٥٤٠ إلى حد/ تكلفة المهمات المستخدمة

نصحيح خطأ في إثبات اذن الصرف رقم ١٣٤ في ٧/١٢
الذي لم يصرف.

٤٧٠٠

من حد/ حيازة تلف المخزون

٤٧٠٠ إلى حد/ مخزون المواد - تلف

إثبات تلف ٤٧ بألة لـ المكتشفة في اخرد الدوري في ١٢/٣١.

هذا ويراعى أن القيد الأخير (الخاص بتسوية اللب) يجب أن يراعى عند تحديد رصيد اللب في المحلّل آخر الفترة في ظل المخزون الدوري فإذا وجد أن تكلفة اللب الموجود فعلاً بخلاف التالف تبلغ ١٤١٩٠٠ حيه، فإن القيد التـم للمدحون آخر الفترة والمؤثري إلى تسوية تكلفة البضاعة المباعة يجب أن يكون مبلغ ١٤٦٦٠٠ حيه. حتى لا تتسجم تكلفة البضاعة الماعة بقيمة التالف، ثم بإجراء القيد بعاليه تحفض قيمة المخزون إلى ما هو موجود فعلاً بخلاف التالف

أسئلة وتمارين

الفصل السادس

أولاً : الأسئلة :

١ - ما هو المقصود بالجرد فيما يختص بعناصر المخزون ، وهل يختلف جرد المخزون الدوري عن جرد المخزون المستمر ؟

٢ - من أهم الجاديه المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً هو ضرورة المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات . فما هي أفضل طرق تقييم المخزون لهذا الغرض وماذا يترتب عليها فيما يخص بظهور المركز المالي في صورة صادقة . قم بترتيب طرق تقييم المخزون التي درستها تنازلياً من حيث أفضليتها في تحقيق كل من الغرضين .

٣ - لماذا تعتبر المصروفات المقدمة من الأصول غير النقية بينما تعتبر الإيرادات المستحقة من الأصول النقية .

٤ - برر فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور لكل مجلوه لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواباً من وجهة نظرك .

(أ) تؤدي المغالاة في تقييم مخزون آخر لفترة إلى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم انخفاض مجمل الربح نصافي الربح .

(ب) في كل نظام المخزون المستمر لا يلزم القيام بالجرد الفطري لعناصر المخزون الخلفة حيث يتطلب التوسيد الدوري مع ما هو موجود في المخازن تلقائياً .

(جـ) في ظل التكلفة التريحية يلزم أن يظهر المخزون في الميزانية بسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل

(د) تتفق طريقة مخزون الأساس مع نظام المخزون المستمر بينما لا تتفق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً مع تطبيق هذا النظام .

(هـ) تؤدي طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلي زيادة الأرباح في ظل إرتفاع الأسعار وإلي إنخفاض الأرباح في ظل إنخفاض الأسعار .

(و) تؤدي طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً إلي إظهار المخزون بأكبر من تكلفته التي يمكن إحلاله بها من السوق في تاريخ الميزانية بصرف النظر عن اتجاهات الأسعار .

٥ - آخر الإجابة الصحيحة من الإجابات المطاه لكل حالة من الحالات ٥٠ صياق المبررات الكافية لتوضيح صحة أو خطأ كل من الإجابات المطاه .

الحالة ٩ :

بلغ مخزون أول الفترة من الصنف س١ ٢٠٠٠ وحدة متوسط تكلفة الوحدة ١٠ جنيه وبلغت تكلفة صافي المشتريات عن الفترة ٢٧٠٠٠٠ جنيه تمثل تكلفة ٢٥٠٠ وحدة وهي تتضمن آخر طلبية من الصنف ومقارها ٢٠٠٠ وحدة بمتوسط تكلفة يبلغ ١٢ جنيه للوحدة . وعند الجرد في نهاية الفترة وجد أن الكمية الباقية في المخازن من س١ تبلغ ٢٥٠٠ وحدة . ويترتب علي ذلك .

() إذا تم تقييم المخزون طبقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً فتن قيمة آخر الفترة سوف تبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه في ظل نظام المخزون الدوري .

(ب) لا يمكن إتباع أي من طرق التقييم علي أساس مستمر في ظل البيانات المتاحة .

(ج) تبلغ البضاعة المباعة في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً مبلغ ٢٧٥٠٠٠ جنيه وهي تزيد عن مثيلتها في طريقة الوارد أولاً صادر أولاً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم (هـ) بعض ما تقدم (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٢ :

إذا بلغ مجمل الربح في ظل طريقة الوارد أولاً صادر أولاً ٢٥٤٠٠٠ جنيه وكان اتجاه الأسعار صعودياً بينما إنخفضت قيمة مخزون آخر الفترة في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً عنها في ظل طريقة الوارد أولاً صادر أولاً بمقدار ٤٠٠٠ جنيه . وكانت تكلفة البضاعة المتاحة ٤٢٠٠٠٠ تمثل تكلفة ٤٠٠٠ وحدة تبقي منها في نهاية العام ١٠٠٠ وحدة . فن :

(أ) لا بد وأن يكون مخزون آخر الفترة في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً مقوماً بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه .

(ب) يقل مجمل الربح في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً عن مثيله في ظل الوارد صادر أولاً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه .

(ج) تكون تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة الوارد أولاً صادر أولاً ١٧٨٠٠٠ جنيه وفي ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً ١٨٢٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم (هـ) بعض ما تقدم (و) شيء بخلاف ما تقدم .

المادة ٣ :

- إذا بلغ مخزون أول الفترة من مادة معينة مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تمثل تكلفة ٢٠٠٠ وحدة وبلغت مجموع تكلفة صفحي المشتريات خلال العام ١٤٠٠٠٠ جنيه تمثل تكلفة ٢٠٠٠٠ وحدة وبقي في نهاية العام ١٤٠٠ وحدة . ويترتب علي ذلك .
- (أ) أن تكلفة مخزون آخر الفترة في ظل مخزون الأساس تبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه وتبلغ تكلفة المبيعات ٦٥٥٠٠٠ جنيه .
- (ب) لا تختلف نتائج طريقة مخزون الأساس مع نتائج الوارد أخيراً صادر أولاً في ظل المخزون الدري .
- (جـ) لا شك في أن مخزون آخر الفترة في ظل الوارد أولاً صادر أولاً سوف يبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه وتكون تكلفة المبيعات ٦٥٢٠٠٠ جنيه .
- (د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

المادة ٤ :

- إذا كان اتجاه أسعار المخزون هبوطياً (بمعنى أن متوسط سعر التوحيد ينخفض في الطليبات المتتالية) فإن .
- (أ) يزيد مجمل ربح الوارد أخيراً صادر أولاً عن مجمل ربح الوارد أولاً صادر أولاً .
- (ب) يقل مجمل ربح المتوسط المرجح عن الوارد أولاً صادر أولاً ويزيد عن الوارد أخيراً صادر أولاً .
- (جـ) يقل مخزون آخر الفترة في ظل المتوسط المرجح عن الوارد أخيراً صادر أولاً ويزيد عن الوارد أولاً صادر أولاً .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (جـ) شيء بخلاف ما تقدم .

المقالة ٥ :

إذا كان سعر إحتلال مخزون آخر الفترة بالمثل من السوق في تاريخ إعداد الميزانية يقل عن التكلفة بمقدار ٥٠٠٠ جنيه بالنسبة للصنف س١ ويزيد عن التكلفة بمقدار ٢٠٠٠ جنيه للصنف س٢ ويعادل التكلفة للصنف س٢ . ويترتب على ذلك أنه تطبيقاً لعرف الحيلة والعذر .

(:) يتكون مخصص لفروق تقويم المخزون بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ي طرح من رصيد المخزون في الميزانية .

(:) يمكن أن يتكون المخصص بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه فقط وهو في هذه الحالة يكون أقرب من مبدأ التكلفة التاريخية عما إذا تكون بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه .

(:) مدامت المنشأة مستمرة في عملياتها فلن لا يصبح من الضروري تكوين مخصص لفروق تقويم المخزون .

(:) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شيء بخلاف ما تقدم .

المقالة ٦ :

إذا زاد رصيد المخزون بالتكلفة في الميزانية في ظل طريقة الوارد أولاً صادر أولاً عن نفس الرصيد إذا تم تقويمه بطريقة المتوسط المرجح ، وزاد الرصيد في ظل طريقة المتوسط المرجح بالتكلفة عنه في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً التي تسوي رصيدها مع طريقة مخزون الأساس . فتن هذا يعني .

(:) إتجاه الأسعار يكون متعدي بالضرورة وإذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر فلن مخزون آخر الفترة يكون من مخزون أول الفترة فعلاً

في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً .

(ب) يزيد مجمل ربح الوارد أولاً صادر أولاً عن مجمل ربح المتوسط المرجح والذي يزيد بدوره عن مجمل ربح الوارد أخيراً صادر أولاً وبالمثل مخزون الأساس .

(ج) إذا أنتجت الأسعار الهبوط في الفترة التالية قد يكون من اللازم تكوّن مخصص لهبوط الأسعار في ظل طريقة الوارد أولاً صادر أولاً دون مساواة .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٧ :

إذا زادت جملة تكلفة الصادر في ظل نظام المخزون المستمر في ظل إتباع طريقة معينة عن نفس الجملة في ظل إتباع طريقة أخرى فلن هذا يعني .
(أ) أن إتجاه الأسعار صاعد وأن جملة التكلفة المرتفعة تنتج عن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً بينما الجملة المنخفضة قد تكون نتيجة إتباع المتوسط المرجح أو الوارد أولاً صادر أولاً .

(ب) إذا كان إتجاه الأسعار هبوطي فلن هذا يعني أن الجملة المرتفعة تكون في ظل طريقة الوارد أولاً صادر أولاً بينما الجملة المنخفضة تكون في ظل المتوسط المرجح أو الوارد أخيراً صادر أولاً .

(ج) إذا زادت تكلفة الصادر في طريقة معينة فلن تكلفة مخزون آخر الفترة الخامس بها يكون أقل .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٨ :

إذا نفذ المخزون من صنف معين خلال العام ثم تراكم بعد ذلك حتي تواجد منه ما يزيد عن عدد وحدات بداية العام ففئة سوف يترتب علي ذلك .

(أ) اختلاف قيمة مخزون آخر الفترة في ظل طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في ظل نظام المخزون الدوري عن تلك القيمة في ظل نظام المخزون المستمر .

(ب) إتفاق قيمة الوارد أخيراً صادر أولاً في ظل المخزون الدوري مع قيمة مخزون الأساس واختلاف كلاهما عن قيمة المخزون في ظل نظام المخزون المستمر .

(ج) لن تختلف قيمة المخزون في ظل المتوسط المرجح سواء كان النظام المتبع دورياً أو مستمراً .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٩ :

إذا زاد صافي المشتريات عن تكلفة البضاعة المباعة بمبلغ ٥٠٠٠ في ظل الوارد أولاً صادر أولاً ، ففئة يترتب علي ذلك إذا كان إتجاه الأسعار صعودياً .

(أ) إنخفاض الفرق بين تكلفة البضاعة المباعة وربما تلاشي أو انعكاسه في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً .

(ب) يكون مخزون آخر الفترة أكبر من مخزون أول الفترة في ظل طريقة المتوسط المرجح .

(ج) تزيد تكلفة البضاعة المباعة عن صافي تكلفة المشتريات في ظل طريقة مخزون الأساس .

(د) كما ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شيء بخلاف ما تقدم .

المسألة ١٠ :

يؤدي تطبيق عرف الصيلة والحرز إلى الخروج على مبدأ التكلفة التاريخية ومن ثم :

(أ) يصبح من غير الممكن تطبيق مبدأ المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات .

(ب) يظهر المخزون في الميزانية بقل من تكلفته الحقيقية ومن ثم تنخفض الأرباح .

(ج) لا يلزم إتباع أي من طرق تقييم المخزون مادام ما يؤخذ به هو التكلفة أو السوق أيهما أقل .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

ثانياً التمارين :

التمرين الأول :

بدأت شركة السعر التجارية في ١/١/٩١ بمخزون من السلعة من ١ يبلغ ١٠٠ وحدة تكلفه الوحدة ٢٠٠ جنيه . وفي خلال العام بلغت المشتريات ما بقي :
في ١/٥ : ٣٠٠ وحدة بسعر الواحدة ٥٠١ جنيه ، في ٤/٢١ : ٢٠٠ وحدة بسعر ٥٠٠ جنيه للوحدة ، في ١٠/٢٥ : ٢٠٠ وحدة بسعر ٥٠٦ جنيه للوحدة ، في ١٢/٩ : ٢٠٠ وحدة بسعر ٦٠١ جنيه للوحدة . كما بلغت المبيعات ١٠٠ وحدة من ١٠/٢٥ ، و ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٩ . فإذا علمت أن ما بقي في المخازن في ١١/٢١ يبلغ ٢٠٠ وحدة منها ١٠٠ وحدة من مشتريات ٤/٢١ .

١٠٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٥ . ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٩ .

فالمطلوب : حساب تكلفة مخزون آخر الفترة وتكلفة المبيعات من السلعة

س١ في ظل كل من الطرق التالية : (١) طريقة تخصيص أو تمييز التكاليف .
(٢) طريقة FIFO . (٣) طريقة LIFO . (٤) طريقة المتوسط المرجح .

التمرين الثاني :

تقوم منشأة الأمل بالاتجار في منتج واحد تباع الوحدة منه المستهلك

بسعر ١٠ جنيه . وقد قامت المنشأة خلال السنة المالية المنتهية في ١١/١٢/٢٩

ببيع ٨٨٠٠ وحدة ، حيث تبلغ مصاريف البيع والتوزيع مبلغ جنيه واحد للوحدة

وفيما يلي بيانات مخزون هذا المنتج عن السنة :

بيان	وحدات	- تكلفة الوحدة
مخزون ١/١	١٠٠٠	٥.٦ جنيه
مشتريات في ٢/٧	١٠٠٠	٦ جنيه
مشتريات في ٥/٢٢	٥٠٠٠	٦.٤ جنيه
مشتريات في ٥/٢٧	١٠٠٠	٦.٤ جنيه
مشتريات في ٩/٢٥	٢٠٠٠	٦.٦ جنيه
مشتريات في ١١/٢٠	١٥٠٠	٧ جنيه
مرودات في ١٢/٢	٥٠٠	٧ جنيه

وقد وجد عند الجرد في ١٢/٢٩ أن عدد الوحدات الموجودة في المخزون

فملاً هي ١١٦٠ وحدة . وتتبع المنشأة سياسة جعل أمين المخازن مسؤولاً عن أي

عجز بالتكلفة .

المطلوب : إجراء قيود التسوية اللازمة في ١٩٩١/١٢/٣١ لتحديد
تكلفة المبيعات ورصيد مخزون آخر الفترة ، وإعداد حساب المتاجرة عن الفترة في
ظل كل من الطرق التالية : طريقة FIFO ، طريقة LIFO ، طريقة المتوسط
المرجح .

الفصل السابع

جرد الأصول غير النقدية

جرد الأصول الملموسة طويلة الأجل

١ - مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

الأصول الملموسة طويلة الأجل هي مجموعة الموارد الإقتصادية التي لها كيان مادي ملموس والتي تحصل عليها الوحدة المحاسبية بغرض استخدامها في أنشطتها المختلفة وليس بغرض الاتجار فيها والتي تمتد فترة تأديتها للخدمة أو المنفعة لعدد من السنوات . ومن أمثلة هذه الأصول الأراضي ، المباني ، الآلات والمعدات ، وسائل النقل والانتقال ، والأثاث والتجهيزات ، الخ^(١) .

ويلاحظ في هذا التعريف أن شرط استخدام الأصل في الأنشطة التي تقوم بها ائحة المحاسبية يعد عاملاً جوهرياً في تبويب الأصل في الميزانية . وبناءً على ذلك فإن الأراضي المستخدمة في أنشطة الوحدة المحاسبية تدرج في الميزانية تحت بند الأراضي ، أما الأراضي غير المستخدمة والتي تحتفظ بها الوحدة المحاسبية بغرض إعادة بيعها عند إرتفاع قيمتها السوقية أو التي تحصل عليها الوحدة المحاسبية بغرض إقامة مبني عليها في المستقبل تدرج في الميزانية تحت بند الإستثمارات طويلة الأجل أو أصول أخرى . كذلك فإن الغرض من الحصول على الأصل يؤثر على تبويبه في الميزانية حيث أن ما يعتبر أصلاً

(١) سبق وأن أطلقنا على هذه الأصول في الفصول السابقة الأصول الثابتة .

طويل الأجل بالنسبة لوحدة محاسبية معينة قد يعتبر أصلاً قصير الأجل بالنسبة لوحدة محاسبية أخرى . وبناءً عليه ، فإن آلات الطباعة بالنسبة لمنشأة تقوم بالإيجار في آلات الطباعة يتم تبويبها في الميزانية كمخزون ضمن الأصول المتداولة ، أما بالنسبة للمطبعة التي تحصل عليها بفرض استخدامها في عملية الطباعة ، فإن آلات الطباعة تبويب في الميزانية ضمن الآلات والمعدات باعتبارها أصول طويلة الأجل .

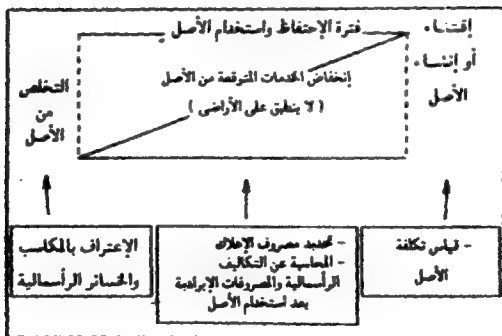
وأخيراً ، فإنه على الرغم من عدم وجود حد أدنى قاطع لطول الفترة الزمنية التي يتم فيها الاحتفاظ بالأصل واستخدامه في أنشطة الوحدة المحاسبية حتى يتم تبويبها بالميزانية كأصل طويل الأجل ، فإن المعيار الشائع الاستخدام يقوم على أن الأصل يجب أن يكون قادراً على أداء خدمات متكررة لمدة تزيد عن سنة حتى ولو لم يستخدم الأصل بانتظام خلال تلك المدة ⁽¹⁾ . وبناءً على ذلك تعتبر المولدات الكهربائية التي تستخدم أوقات الطوارئ في حالة انقطاع التيار الكهربائي من عناصر الأصول طويلة الأجل .

وتنفرد الأراضي بين عناصر الأصول الملموسة طويلة الأجل بأن حياتها الإنتاجية غير محددة بعدد معين من السنوات ولذلك فهي لا تخضع للإهلاك وتظهر بالميزانية بتكلفتها التاريخية . أما الأصول الملموسة طويلة الأجل الأخرى فتظهر في الميزانية بالتكلفة التاريخية مطروحاً منها مجمع إهلاك ما أنقضى من عمرها الإنتاجي نتيجة استخدام الأصل في العمليات الإنتاجية ونتيجة للتقادم الزمني .

(1) Needles, B. et al., " Principles of Accounting " 3rd edition
Houghton Mifflin Company, Dallas TX, 1987 , P. 442

وعادة ما يسهل التحقق من وجود وملكية الأصول الملموسة طويلة الأجل ومطابقة كميات الموجود منها مع ما هو مدرج بالسجلات ، وتكمن مشكلة هذه الأصول في تقييمها ، أي تحديد القيمة الملائمة لها أو للخدمات والمنافع التي لها زالت. كانت فيها في تاريخ الميزانية العمومية . إلا أن الالتزام بقاعدة التكلفة التاريخية بشأن تقييم هذه الأصول قد أدى إلى تبسيط هذه المشكلة كثيراً وأدى في نفس الوقت إلى عدم واقعية حلولها المحاسبية . وبالرغم من ذلك فسوف نلتزم على هذا المستوى المبني للدراسة بقاعدة التكلفة التاريخية ، لأنها مازالت الشائعة التطبيق علماً^(١) .

وبين الشكل التالي ملخصاً للمشاكل المحاسبية المرتبطة بعناصر هذه الأصول^(٢) :



(١) الدكتور عبد الحفي مرعي « أصول المحاسبة المالية » مؤسسة شهاب الجامعة - الإسكندرية

- ١٩٨٩ . ص ٥٥٩ .

المصدر (2) Walgenbach P. et al. " Principles of Accounting " 5 th edition, Harcourt Brace Jovanovich Inc., Fl., 1990, p.352 .

يوضح هذا الشكل أن مشاكل القياس تبدأ بتحديد تكلفة إقتناء أو إنشاء الأصل المعين وتهيئته للاستخدام في أنشطة المنشأة . وخلال فترة استخدام الأصول ذات الحياة الإنتاجية المحددة ، فإنه من الضروري تحديد مصروف الإهلاك الذي يجب أن يقابل مع إيرادات الفترة المحاسبية المعينة . كذلك فإنه من الضروري التفرقة بين مصروفات الصيانة والإصلاح العادية للأصل وبين التكاليف تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل أو تحسين كفاءته عما كانت عليه أو التي تطيل من عمره الإنتاجي عما كان مقدرًا من قبل . وأخيراً ، فإنه عند التخلص من الأصل سواء بالبيع أو المبادلة أو الترخيد يجب قياس المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن ذلك .

٢ - قياس تكلفة الإقتناء أو الإنشاء :

سبق الإشارة إلى أن الأراضي والمباني والمعدات والتركيبات تظهر في الميزانية العمومية بالتكلفة التاريخية، أي التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول عليها أو إنشائها وتهيئتها للإستخدام في أنشطة المنشأة . ويعتبر قياس التكلفة التاريخية غاية في الأهمية حيث تعتمد عليه المحاسبة عن هذا الأصول في تقترات المحاسبة المستقبلية فمثلاً مع إفتراض إستمرار الوحدة المحاسبية . وعلى الرغم من أن التكلفة التاريخية هي مقياس معقول لقيمة الأصول في تاريخ إقتنائها أو إنشائها . إلا أن الإلتزام بها عند إعداد القوائم المالية يترتب عليه أن لا تعكس السجلات المحاسبية أي تغيرات مستقبلية في القيمة السوقية للأصول والتي قد تنشأ عن التغيرات في المستويات العامة أو الخاصة للأسعار .

ويتم قياس تكلفة إقتناءالأراضي والمباني والمعدات والتركيبات علي أساس جميع التكاليف الضرورية للحصول علي الأصل وتجهيته في الوضع الذي يمكن إستخدامه في أنشطة الوحدة المحاسبية . ويقصد بالتكاليف الضرورية في هذا الشأن ألا تكون ناشئة عن إهمال أو عدم كفاة أو عدم الإلتزام بالقوانين الوضعية . فإذا حدث تلف غير عادي لأحدي الآلات المشتراة أثناء عملية النقل أو التركيب فإن تكلفة إصلاح ذلك التلف تعتبر غير ضرورية في الأحوال العادية . لذلك يجب ألا تدرج ضمن تكلفة الآلة . ويطلق علي جميع بنود التكاليف التي تنتج في تكلفة الأصل بالتكاليف الرأسمالية والتي يجعل حساب الأصل المختص مدبناً بقيمتها (١١) .

وتختلف إجراءات تحديد تكلفة الأصول في حالة الشراء عنها في حالة الإنشاء بواسطة المنشأة . وحتى في حالة الشراء تختلف إجراءات تحديد تكلفة الأصول المشتراة فرادي عنها في حالة شراء عدة أصول مقابل مبلغ إجمالي . وسوف نناقش كل من هذه الحالات علي النحو الوارد فيما بعد .

٢ - ١ - قياس تكلفة الأصول المشتراة فرادي :

من السهل قياس تكلفة الأصول المشتراة فرادي نقياً . ويرجع السبب في ذلك إلي أن التكلفة سوف تشمل صافي المبلغ النقدي المدفوع في سبيل شراء الأصل المعين بالإضافة إلي كافة التكاليف اللازمة لتملك الأصل وتجهيته للإستخدام في أنشطة

(١١) لا تقتصر التكاليف الرأسمالية علي التكلفة الخاصة بإقتناء أو إنشاء الأصل ومجهيزه للإستخدام بل تمتد لتشمل تكاليف ما بعد الإستخدام من تكاليف تحسين وإضافة وإصلاحات غير عادية والتي سوف نعرضها بشيء من التفصيل في هذا الفصل .

الرحمة المحاسبية . أما في حالة شراء الأصول بالأجل فإن الفوائد المدينة التي تتحملها المنشأة لا تخرج ضمن تكلفة الأصل بل تعتبر مصروف تمويل يحمل علي الحساب الختامي حيث يتم مقابلتها مع إيرادات الفترة المحاسبية المعنية . وسوف نوضح في السطور التالية كيفية تحديد تكلفة الأصول سواء المشتراة جديدة أو مستعملة .

الأراضي :

عند شراء أراضي لإستخدامها في أنشطة المنشأة فإن تكلفة الأراضي تشمل ثمن الشراء بالإضافة إلي العديد من التكاليف الأخرى مثل السمسرة المتعلقة بعملية الشراء ، أتعاب المحاماة ورسوم التسجيل المدفوعة بواسطة المشتري ، ونفقات تقييم الأراضي . وتحمل هذه التكاليف علي حساب الأراضي بإعتبارها تكاليف رأسالية .

وفي الحالات التي يتم فيها شراء قطعة أرض مقام عليها مبني قديم لن تستخدمه المنشأة في أنشطتها فإن تكلفة الأراضي تشمل علي ثمن الشراء وكافة التكاليف الأخرى اللازمة لتملك الأرض وتجهيزها للإستخدام بالإضافة إلي أي تكاليف لإزالة المبني القديم علي أن يخصم من ذلك أي مبالغ محصلة من بيع الأنقاض .

مثال (١) :

بفترض أن منشأة بسم اشترت قطعة أرض مقام عليها مبني قديم لن يتم إستخدامه في أنشطة المنشأة ، وقد بلغ صافي ثمن الشراء ٦٨.٠٠٠ جنيه ، وقد بلغت سمسرة الشراء ٢٤.٠٠٠ جنيه ، أتعاب محاماه ورسوم تسجيل ٨.٠٠٠ جنيه ، وقد بلغت نفقات إزالة المبني القديم ٢.٠٠٠ جنيه ، وقد حصلت المنشأة علي مبلغ ١٦.٠٠٠ جنيه سناً لبيع أنقاض المبني القديم . وقد سددت المنشأة مبلغ ٤.٠٠٠ جنيه لتمهيد الأرض بعد إزالة المبني القديم .

من هذه المعلومات تبلغ تكلفة الأرضى ٧٢.٠٠٠ جنية يتم
تعديدها كالآتى :

صافى ثمن شراء الأرض بالمبنى المقام عليها	٦٨.٠٠٠ جنية
يضاف : سمرة الشراء	٢٤.٠٠٠
أتعاب محاماه ورسوم تسجيل	٨.٠٠٠
تكاليف إزالة المبنى القديم	٢.٠٠٠
تكاليف تهذيب الأرض	٤.٠٠٠
بخضم : ثمن بيع أنقاض المبنى القديم	(١٦.٠٠٠)
تكلفة الأرض	<u>٧٢.٠٠٠ جنية</u>

وجدير بالذكر أن تكلفة ملحقات الأرضى مثل الطرق والأسوار وأماكن
السيارات وغيره من الملحقات التي يترتب عليها تحسين فى قيمة
الأرضى و يكون لها عمر إنتاجى محدد تخضع للإهلاك ، لذلك ينبغي أن ترحل
هذه التكلفة إلى حساب ملحقات الأرضى حتى يتسنى إهلاكها . أما إذا كان
العمر الإنتاجى لهذه الملحقات أو التحسينات غير محدد بعدد معين من
السنوات فإن تكلفتها تعتبر جزء من تكلفة الأرضى التى لا تخضع للإهلاك ،
لذلك فإنها ترحل للجانب المدين من حساب الأرضى ^(١) .

المبانى :

لا توجد أية مشاكل عند تحديد تكلفة مبانى مشتراه جديدة حيث تشتمل
تكلفة المباني على صافى ثمن الشراء وجميع التكاليف من سمرة شراء ورسوم

(١) Needless, B. et. al. op. Cit., p. 446.

نتر حلكية وتكاليف تهيئة المبني للإستخدام . وقد تقوم المنشآت فى بعض الأحيان بشراء مباني قديمة بقصد إصلاحها وإستخدامها فى أنشطة المنشأة . وفى هذه الحالة فإن تكاليف إصلاح المباني تعتبر جزء من تكلفة المباني التى ترحل للجانب المدين من حساب المباني . وبعد إستخدام هذه المباني فى أنشطه للمنشأة فإن الإصلاحات الدورية تعتبر مصروف صيانة لا تدرج فى تكلفة المباني بل ترحل لحساب مصروف الصيانة الذى يقفل فى الحساب الختامى عن الفترة حيث يتم مقابلتها مع إيرادات الفترة المحاسبية التى تمت فيها عملية الصيانة .

الآلات والمعدات :

تشمل تكلفة الآلات والمعدات المشتراه جديدة على ثمن الشراء ، انزوم الجركية إذا كانت الآلات والمعدات مستوردة من الخارج ، تكاليف الشحن والتأمين أثناء عملية الشحن ، تكاليف النقل والتأمين من الدائره الجركية حتى مقر المنشأة ، تكاليف التفريغ ، تكاليف إقامة القواعد الخرسانية وتكاليف إختبار ما قبل التشغيل . وإذا كانت الآلات المشتراه مستعملة فإنه بالإضافة إلى ما سبق يدرج ضمن تكلفة الآلات قطع الغيار والإصلاحات اللازمة لتهيئة الآلات للإستخدام . وكما سبق وأن ذكرنا فإنه لا يدرج ضمن تكلفة الآلات سواء المشتراه جديدة أو مستعملة أى تكاليف غير ضرورية لإقتناء وتجهيز الآلات للإستخدام فى الظروف العادية .

مثال (٢) :

افترض أن احدى المنشآت قامت بشراء آلة مستعملة يبلغ سعرها ٣٦٠٠٠ جنيه بخصم نقدى ٢٪ إذا تم السداد خلال عشرة أيام وأن المنشأة قامت بالسداد خلال فترة السماح بالخصم . وقد بلغت تكاليف النقل ٢٤٠٠ جنيه ، التأمين أثناء عملية النقل ٣٠٠ جنيه ، التفريغ ٤٠٠ جنيه ، التركيب

٩٠٠ جنيه . وقد سددت المنشأة مخالفة قدرها ١٠٠ جنيه لعدم الحصول على التصريح اللازم لنقل حمل ثقيل . وأثناء عملية التفريغ أحدث الوتش بعض التلفيات بالآلة تطلبت إصلاحات قيمتها ٨٠٠ جنيه . وقد بلغت تكلفة التوصيلات الكهربائية اللازمة لتشغيل الآلة ٥٠٠ جنيه . وحيث أن الآلة مشتراة مستعملة فقد أجريت عليها بعض الإصلاحات الضرورية بلغت قيمتها ١٤٠٠ جنيه . وقد بلغت تكاليف تجارب ما قبل التشغيل ٤٠٠ جنيه مواد أولية و ٢٥٠ جنيه عمالة . بناء على هذه المعلومات يتم تحديد تكلفة الآلة على النحو التالي :

سعر الشراء	٣٦٠٠٠
يخصم : خصم نقدي	$\frac{1}{2} \times 36000$
	(٧٢٠٠)
صافي ثمن شراء الآلة	٢٨٨٠٠
يضاف : تكاليف النقل	٢٤٠٠
التأمين أثناء عملية النقل	٢٠٠
التفريغ	٤٠٠
التركيب	٩٠٠
التوصيلات الكهربائية	٥٠٠
الإصلاحات الضرورية	١٤٠٠
تجارب ما قبل التشغيل (٤٠٠ + ٣٥٠)	٧٥٠
إجمالي تكلفة الآلة	٤١٩٣٠ جنيه

ويلاحظ أن كل من قيمة المخالفة وقدها ١٠٠ جنيه وتكاليف إصلاح التلفيات التي حدثت أثناء عملية التفريغ وقدها ٨٠٠ جنيه تعتبر

بثابة تكاليف غير ضرورية لإقتناء الآلة وتجهيزها ولذلك لم تدرج ضمن تكلفة الآلة .

٢-٢ ؟ قياس التكلفة فى حالة شراء عدة أصول مقابل مبلغ إجمالى :

قد تقوم المنشآت فى بعض الأحيان بشراء عدة أصول مقابل مبلغ إجمالى . ومن الأمثلة الشائعة عملية شراء مبنى مقام على قطعة أرض وبشرط أن يكون الغرض من الشراء هو إستخدام المبنى وليس إزالته ^(١) . وقد سبق وأن ذكرنا فإن الأراضى لا تخضع للإهلاك . لذلك يجب تجزئة ثمن الشراء الإجمالى بين الأراضى والمباني حتى يتم فصل تكلفة الأراضى عن تكلفة المباني . وعموماً يتم توزيع سعر الشراء الإجمالى على الأصول المشتراة على أساس قيمتها السوقية النسبية كما يقدروها الخبراء المختصون من داخل وخارج المنشأة .

مثال (٣) :

قامت منشأة بسام للمصباحة بتوسيع نطاق عملياتها وذلك بشراء مكتب مقام على قطعة أرض . وقد بلغ سعر الشراء الإجمالى ٣٠٠٠ جينه . وقد قدر الخبراء المختصون أن القيمة السوقية للأراضى والمباني تبلغ ٢٤٥٠ جينه و ١٠٥٠ جينه على التوالى

يتم توزيع سعر الشراء الإجمالى بين الأراضى والمباني على النحو التالى :

(١) أضحنا فيما سبق أنه إذا تم شراء أرض مقام عليها مبنى لن يستعمل فى أنشطة المنشأة فإن تكلفة الأراضى تشتمل على إجمالى ثمن الشراء مضافا إليه تكاليف إزالة المبنى القديم على أن يخصم من ذلك ثمن بيع أنقاض المبنى القديم .

الأصل	القيمة السوقية المقدرة	القيمة السوقية النسبية سعر الشراء الإجمالي	التكلفة الموزعة
الأراضي	٢٤٥. . .	٪٧.	٢١. . . .
المباني	١.٥. . .	٪٣.	٩. . . .
	٣٥. . . .	٪١٠.	٣. . . .

وبافتراض أن المنشأة سددت سعر الشراء نقداً . يكون قيد اليومية الخاص بشراء هذه الأصول على النحو التالي :

من مذكورين		
ح/ الأراضي		٢١. . . .
ح/ المباني		٩. . . .
إلى ح/ التقديرة	٣. . . .	
إثبات شراء أراضي ومباني مقابل		
نقداً ٣. . . .		

ومن الطبيعي أن أي تكاليف ضرورية أخرى لازمة لتملك الأراضي والمباني وتجهيزها للإستخدام يجب أن تدرج في تكلفة الأصل المختص باعتبارها تكاليف رأسالية .

٢ - ٣ قياس تكلفة الأصول التي يتم إنشائها بواسطة المنشأة :

قد تقوم المنشآت في بعض الأحيان بإنشاء أصول بغرض إستخدامها بدلاً من شرائها . ومن الأمثلة الشائعة في هذا المجال قيام منشآت بإنشاء مباني أو تصنيع آلات . وإذا ما تم ذلك فإنه يجب أن تشمل تكلفة الأصل الذي يتم إنشائه على تكلفة المواد الأولية والعمالة المستخدمة في إنشائه وجزء من

التكاليف الصناعية غير المباشرة (الإهلاك ، القوى المحركة ... إلخ) .
بالإضافة إلى ذلك يجب أن يدرج في تكلفة الأصل التكاليف الضرورية الأخرى
مثل رسوم التصميم ، تكاليف الترخيص والتأمين ضد المسؤولية المدنية ،
والتأمين على الأصل خلال فترة الإنشاء . وإذا تم تمويل الأصل الذي يتم
إنشائه عن طريق أموال مقترضة فانه يدرج ضمن تكلفة الأصل الفوائد
للمدينة عن فترة الإنشاء فقط ، أما بعد فترة الإنشاء فإن الفوائد المدينة
على الأموال المقترضة تعتبر مصروف تمويلى يحمل على الحساب المختامى
عن الفترة ⁽¹⁾ . والهدف من هذه المعالجة للفوائد المدنية خلال فترة الإنشاء هو أن
تعكس تكلفة الأصل إجمالي استثمار المنشأة في الأصل .

(1) FASB, " Capitalization of Interest Cost, " SFAS No. 34
(Stamford, Conn. : FASB ,1979) , paras . 6-11

٢ - المحاسبة عن الإهلاك :

٢ - ١ المفهوم المحاسبي للإهلاك :

يعرف الإهلاك محاسبياً بأنه عملية توزيع تكلفة الأصول الملموسة طويلة الأجل

ذات الحياة الإنتاجية المحددة والتي من صنع الإنسان على مدار سنوات حياتها الإنتاجية المقدرة بطريقة عادلة كلما أمكن ذلك . وبذلك يشير المفهوم المحاسبي للإهلاك إلى عملية توزيع تكلفة الأصل على الفترات المستفيدة من خدمات هذا الأصل ، أى عملية تحول تكلفة الأصل إلى مصروف على مدار سنوات حياته الإنتاجية المقدرة . ولا تهدف المحاسبة عن الإهلاك إلى تقييم الأصل إنما تهدف إلى توزيع تكلفة الأصل على الفترات المستفيدة منه ، لذلك يحسب الإهلاك على التكلفة التاريخيه للأصل دون الأخذ فى الاعتبار التغيرات فى القيمة السوقية لهذا الأصل والتي تنشأ عن التغيرات فى المستوى العام أو المستوى الخاص للأسعار .

وفى حقيقة الأمر فإن الإهلاك يمثل مصروف وظيفى حيث يعبر عن تكلفة الخدمات والمنافع التى استخدمتها الوظيفة المعنية فى المنشأة من الأصل . لذلك يجب تخصيص حساب مصروف إهلاك لكل أصل من الأصول ، فعلى سبيل المثال يخصص حساب لمصروف إهلاك المباني ، حساب لمصروف إهلاك الآلات ، حساب لمصروف إهلاك السيارات وهكذا . وتوفر هذه الحسابات المختلفة البيانات الضرورية لتوزيع مصروف الإهلاك بين الوظائف المختلفة للمنشأة إنتاجية وبيعية وإداريه . ويفيد توزيع الإهلاك على الوظائف المختلفة فى إعداد قائمة الدخل متعددة المراحل وكذلك لأغراض المحاسبة الإدارية .

ونجد الإشارة إلى أن الإهلاك يمثل عبء دفتري ولا تعتبر مصدراً من مصادر النقدية . ويرجع السبب في ذلك إلى أنه لا يترتب على قيد إهلاك الأصول توفير نقدية تستخدم في إحلال الأصول انهالكة بأخرى جديدة بل يختص قيد الإهلاك بتسجيل ذلك الجزء من تكلفة الأصل الذي تحول إلى مصروف خلال الفترة المحاسبية . إن توفير الأموال اللازمة لاستبدال الأصول هو قرار عملي مستقل تماماً عن عملية إهلاك الأصول . وبناء على ما سبق فإن رصيد حساب مجمع الإهلاك في تاريخ الميزانية يعبر عن مجموع المحول من تكلفة الأصل إلى مصروفات منذ استخدام الأصل في أنشطة المنشأة وحتى تاريخ الميزانية .

٣ - ٢ عوامل الإهلاك :

يوجد عاملين رئيسيين يسيبان الإهلاك هما ، عامل التدهور التدريجي الناتج عن استخدام الأصل وعوامل الطبيعة ، وعامل التقادم . وسوف نتعرض لكل من هذين العاملين بإيجاز فيما يلي :

العامل الأول : عامل التدهور التدريجي في حالة الأصل .

تدهور حالة الأصل الخاضع لإهلاك على مر الزمن بسبب استخدامه في أنشطته المنشأة من ناحية . وبسبب العوامل الطبيعية مثل الشمس ، الرياح ، ودرجة الرطوبة من ناحية أخرى . وعلى الرغم من أن الإصلاحات ، الصيانة الدورية قد تحافظ على الأصل في حالة جيدة للاستعمال إلا أن لأصل سوف يبلى في وقت ما ، لذلك فإن مصروفات الصيانة والإصلاح لا تغني عن ضرورة إهلاك الأصل .

العامل الثاني : عامل التقادم :

يشير اصطلاح التقادم إلى ظهور عبء جديد من أصل معين أكثر كفاءة

من الأصل الذى تستخدمه المنشأة . ويقصد بكفاءة الأصل الجديد قدرته على خفض تكلفة الوحدات المنتجة . زيادة طاقته الإنتاجية أو إختصار زمن أداء العمليات عن الأصل المستخدم وما شابه ذلك . ومن الطبيعي أنه فى ظل عالمنا الذى يتسم بسرعة التطور التكنولوجى فإن كثيراً من الأصول تتقادم قبل إنتهاء عمرها الوظيفى مما يؤثر بدرجة كبيرة على تقدير الحياة الإنتاجية للأصول . وعموما تؤدي التطورات التكنولوجية إلى قصر العمر الإنتاجى المقدر للأصل عن عمره الوظيفى . فعلى سبيل المثال تقوم كثيراً من المنشآت بتقدير الحياة الإنتاجية للحاسبات الإلكترونية بأربع أو خمس سنوات على الرغم من أن عمرها الوظيفى يكون أطول من ذلك بكثير .

ولا يميز المحاسبين فى مجال تحديد الإهلاك بين الإهلاك الناتج عن عامل التدهور التدريجى فى حالة الأصل والإهلاك الناتج عن عامل تقادم الأصل . إن ما يهم المحاسب هو سنوات الحياة الإنتاجية المقدرة للإستفادة من خدمات الأصل بغض النظر عن مدى طول الحياة الإنتاجية وبغض النظر عما إذا كان التدهور التدريجى فى حالة الأصل أو التقادم هو العامل المؤثر فى وضع حد لنهاية حياة الأصل^(١) .

٢- ٢ طرق الإهلاك :

هناك أربعة طرق شائعة الإستخدام فى حساب الإهلاك : طريقة القسط الثابت . طريقة وحدات الإنتاج . طريقة مجموع أرقام السنوات . طريقة المعدل الثابت على الرصيد المتناقص . وعنى الرغم من أن كل طريقة تؤدي إلى تحديد قيمة مختلفة لإهلاك سنوات الحياة الإنتاجية المقدرة . فإن مجموع الإهلاك

(١) Needles, B. et al. op. Cit., p. 467

الموزع على هذه السنوات يكون متساوى فى نهاية الحياة سنوات الإنتاجية وهو يمثل التكلفة المخاضة للإهلاك .

وقيل أن نعرض كيفية تحديد الإهلاك طبقاً للطرق المختلفة السابق ذكرها بجدولاً أن تلقى الضوء على المعلومات اللازمة لحساب الإهلاك وهى :

تكلفة الأصل : بينا فيما سبق أن تكلفة الأصل تشتمل على جميع التكاليف الضرورية للحصول على الأصل أو إنشائه وتجهيزه فى الوضع الذى يمكن من استخدامه فى أنشطته الوحدية المحاسبية .

قيمة الحردة المتوقعة : وهى عبارة عن صاقى القيمة المتوقعة من بيع الأصل فى نهاية حياته الإنتاجية . أى أنها تمثل التقديرة المتوقعة إستردادها من تكلفة الأصل فى نهاية حياته الإنتاجية ولذلك فهى لا تخضع للإهلاك .

ويطلق على الفرق بين تكلفة الأصل وقيمة الحردة المتوقعة بالتكلفة المخاضة للإهلاك .

الحياة الإنتاجية المقدرة للأصل : تقدر الحياة الإنتاجية للأصل المخاض للإهلاك بمجموع وحدات الخدمة المتوقعة من الأصل والتي قد يتم التعبير عنها بعدد السنوات المتوقعة أن يستخدم خلالها ، عدد وحدات الإنتاج المتوقعة ، عدد ساعات التشغيل المتوقعة ، عدد الكيلومترات المتوقعة أن تقطعها وسيلة النقل ، وما شابه ذلك . وتعتمد المنشآت على مصادر مختلفة عند تقدير الحياة الإنتاجية للأصول مثل الخبرة السابقة بأصول مماثلة ، سياسة الصيانة والإصلاح بالمنشأة ، التغيرات التكنولوجية ، إتجاهات الصناعة ، بالإضافة إلى معلومات عن الظروف المحلية مثل الطقس .

وتعتبر تكلفة الأصل هي العنصر المؤكد الوحيد الذي يدخل في عملية حساب الإهلاك حيث أنه يتم تقدير كل من قيمة الحردة والحياة الإنتاجية للأصل . وجدير بالذكر أن أى تغير لاحق يطرأ على تكلفة الأصل أو تقديرات قيمة الحردة أو الحياة الإنتاجية للأصل تقتضى بالضرورة تعديل الإهلاك عن المدة الباقية من الحياة الإنتاجية للأصل .

والآن دعنا نستخدم المثال التالى فى شرح طرق الإهلاك الأربعة :

مثال (٤) :

بلغت تكلفة إحدى الآلات ٢٢.٠٠٠ جنيه

وقد بدء فى استخدام هذه الآلة إعتبار من ١/١/١٩٨٦

وقد قدرت قيمة الحردة المتوقعة ١.٠٠٠ جنيه

وتقدر الحياة الإنتاجية لهذه الآلة ٥ سنوات

وحدات الإنتاج المتوقعة خلال الحياة الإنتاجية للآلة ١٦٨.٠٠٠ وحدة

وبافتراض أن الفترة المحاسبية تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام .

٢ - ٣ - ١ طريقة القسط الثابت : Straight - Line Method

تعتبر أكثر طرق الإهلاك إستخداما فى الحياة العملية وذلك لبساطتها . وتقوم هذه الطريقة على تخصيص التكلفة الخاضعة للإهلاك على سنوات الحياة الإنتاج بالتساوى . وتفترض هذه الطريقة أن الإهلاك دالة لعامل الزمن حيث يتم توزيع التكلفة الخاضعة للإهلاك على سنوات الحياة الإنتاجية المقدره بصرف النظر عما إذا كان الأصل يستخدم بصورة مستمرة فى أنشطة المنشأة . وإذا سلمنا بأن الأصل يتم إستخدامه بصورة مستمرة . تفترض هذه الطريقة أن سنوات الحياة الإنتاجية للأصل تستفيد من خدمات الأصل بمعدل منتظم ، ولذلك

توزع التكلفة الخاضعة للإهلاك على سنوات الحياة الإنتاجية بالتساوى . وتعتبر طريقة القسط الثابت ملائمة بالنسبة لأصل مثل المباني حيث أن خدمات المباني تفتقر وأن استخدام ٢٠٠ فرد للمبنى لن يترتب عليه تدهور حالة المبنى إذا ما استخدم المبنى ١٠٠ فرد . أضف إلى ذلك أن الزمن والطقس يزدى إلى تدهور نمطى للمباني فى ظل الظروف العادية . وجدير بالذكر أن الإقتراضات التى تقوم عليها طريقة القسط الثابت لا تنمى مع طبيعة خدمات كثير من الأصول تذكر منها على سبيل المثال لا الحصر الآلات والمعدات والسيارات . ونوضح فيما يلى كيفية تحديد قسط الإهلاك فى طريقة القسط الثابت :

$$\text{الإهلاك السنوي المتساوى} = \frac{\text{تكلفة الأصل} - \text{قيمة الخردة المتوقعة}}{\text{عدد سنوات الحياة الإنتاجية المقدرة}}$$

$$\text{الإهلاك السنوي للآلات} = \frac{١٠٠٠ - ٢٢٠٠}{٥} = ٤٢٠ \text{ جنيه}$$

وبين الجدول التالى الإهلاك السنوى ومجمع الإهلاك والقيمة الدفترية للآلة فى نهاية كل سنة من سنوات حياتها الإنتاجية .

سنوات الحياة الإنتاجية	تكلفة الآلة	الإهلاك السنوي	مجمع الإهلاك	القيمة الدفترية للآلة
—	٢٢ ...	—	—	٢٢ ...
١	٢٢ ...	٤٢ ..	٤٢ ..	١٧٨ ..
٢	٢٢ ...	٤٢ ..	٨٤ ...	١٣٦ ..
٣	٢٢ ...	٤٢ ..	١٢٦ ...	٩٤ ...
٤	٢٢ ...	٤٢ ..	١٦٨ ...	٥٢ ...
٥	٢٢ ...	٤٢ ..	٢١ ...	١ ...
		٢١ ...		

يتضح من هذا الجدول أن مجمع الإهلاك يزيد بمقدار ثابت وهو قسط الإهلاك السنوي . كذلك فإن مجموع الإهلاكات السنوية وقدره ٢١ ... جنيه يمثل رصيد مجمع الإهلاك في نهاية سنوات الحياة الإنتاجية للآلة وهو عبارة عن التكلفة الخاضعة للإهلاك . ويتم تحديد القيمة الدفترية في تاريخ معين بالفرق بين تكلفة الآلة ومجمع الإهلاك في ذلك التاريخ . وقد بلغت القيمة الدفترية للآلة في نهاية السنة الخامسة ١ ... جنيه وهي قيمة المحردة المتوقعة .

وجدير بالذكر أننا افترضنا في المثال أن الآلة تم استخدامها في ١ / ١ . ترتب على هذا الافتراض اتساق سنوات الحياة الإنتاجية للآلة مع الفترات المحاسبية . لذلك فإن الفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٨٦ / ١٢ / ٣١ تمثل السنة الأولى من سنوات الحياة الإنتاجية للآلة والفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٨٧ / ١٢ / ٣١ تمثل السنة الثانية من سنوات الحياة الإنتاجية للآلة وهكذا . يترتب على ذلك أن الإهلاك السنوي للآلة يعتبر في نفس الوقت مصروف الإهلاك الذي يحسب للحساب الختامي لكل فترة . الفترات المحاسبية .

وحيث أن المنشآت تقوم بشراء الأصول واستخدامها عند الحاجة إليها، لذلك فإنه غالباً ما يتم استخدام الأصول خلال السنة . يترتب على ذلك عدم إتساق سنوات حياة الإنتاجية للأصل مع الفترات المحاسبية مما يستدعى حساب الإهلاك الذى يحمل للحساب الختامى عن فترة استخدام الأصل فى أنشطة المنشأة خلال الفترة المحاسبية المعنية . وعموماً يتم حساب الإهلاك عن جزء من السنة عن طريق المعادلة الآتية :

$$\text{إهلاك الجزء من السنة} = \text{الإهلاك السنوى} \times \frac{\text{عدد شهور استخدام الأصل خلال الفترة المحاسبية}}{12}$$

ولأغراض تحديد فترة استخدام الأصل عن جزء من السنة فإن كثيراً من المنشآت تقوم على سياسة حساب هذه الفترة لأقرب شهر . أي أن يؤخذ شهر الاستخدام فى الحسبان إذا تم استخدام الأصل خلال النصف الأول من الشهر (أي حتى يوم ١٥) ، أما بالنسبة للأصول التى تستخدم فى النصف الثانى من الشهر فإنه يستبعد شهر استخدام الأصل عند حساب فترة الاستخدام خلال الفترة المحاسبية ^(١) . ولعل السبب فى تحديد فترة استخدام الأصل بهذا الأسلوب هو تفادى المشاكل والصعوبات التى تنشأ عن حساب فترة الاستخدام على أساس عدد أيام الاستخدام .

فإذا افترضنا أنه تم شراء الآلة فى ٢٥ مارس ١٩٨٦ وأنه تم استخدامها فى أنشطة المنشأة فى ١٢ إبريل من نفس السنة . فإن فترة استخدام الآلة سنة ١٩٨٦ تكون ٩ شهور (إبريل حتى آخر ديسمبر) ويكون مصروف إهلاك سنة ١٩٨٦ $= ٤٢.٠ \times \frac{9}{12} = ٣١.٥$ جنيه . وتحمل كل من الفترات المحاسبية

(1) Horngren, C. and Harrison, W. "Accounting". Annotated Instructor's Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1989, p. 396.

المنتهية في ١٩٨٧/١٢/٣١ ، ١٩٨٨ ، ١٩٨٩ ، ١٩٩٠ بمصرف إهلاك سنوى قدره ٤٢٠٠ جنيه بينما تحمل سنة ١٩٩١ بإهلاك الثلاثة أشهر الباقية والذي يبلغ ١٠٥٠ جنيه .

٣-٢ طريقة وحدات الإنتاج : Units - of - Production Method

وتقوم هذه الطريقة على إفتراض أساسى مؤداه أن الإهلاك دالة لإستخدام الأصل وأنه لا علاقة للإهلاك بمرور الزمن كما هو الحال بالنسبة لطريقة القسط الثابت . أو التقادم كما هو الحال بالنسبة لطرق الإهلاك المعجل . وتعتبر هذه الطريقة من أكثر طرق الإهلاك ملائمة فى حساب إهلاك الأصول التى يتوقف مقدار الإستفادة من خدماتها على عامل الإستخدام مثل وسائل النقل وبعض أنواع الآلات .

ومن الضرورى أن تكون وحدات الإنتاج أو الإستخدام التى تعبر عن الحياة الإنتاجية المقدره ملائمة لطبيعة الأصل المعين . فقد تكون عدد الوحدات المتوقم إنتاجها ملائمة لنوع معين من الآلات بينما يكون عدد ساعات التشغيل المتوقم أكثر ملائمة بالنسبة لنوع آخر من الآلات . وتجدر الإشارة إلى أنه يجب أن يكون من الممكن تقدير الحياة الإنتاجية سواء فى صورة وحدات إنتاج . ساعات تشغيل . أو كيلومترات بدرجة معقولة من الدقة .

وتقوم هذه الطريقة على تحديد إهلاك متساوى لكل وحدة من وحدات إنتاج الأصل المعين وبحسب إهلاك الفترة المحاسبية المعينة عن طريق ضرب إهلاك الوحدة فى عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة المحاسبية . و يتم تحديد إهلاك الوحدة المنتجة على النحو التالى :

$\text{إهلاك الوحدة} = \frac{\text{تكلفة الأصل - قيمة الحرة المتوقعة}}{\text{وحدات الإنتاج (الاستخدام) المقدره خلال الحياة الإنتاجية للأصل}}$

$$١٢٥ = \frac{١٠٠٠ - ٢٢٠٠٠}{١٦٨٠٠} =$$

وحتى نوضح كيفية حساب إهلاك سنوات الحياة الإنتاجية المختلفة .
مجمع الإهلاك . والقيمة الدفترية للألة . دعنا نفترض أن الوحدات المنتجة في
السنوات الخمس بلغت ٣٦٠٠٠ . ٦٠٠٠٠ . ٤٠٠٠٠ . ٢٠٠٠٠ . ١٢٠٠٠٠
وحدة على التوالي .

سنوات الحياة الإنتاجية	تكلفة الألة	إهلاك الوحدة	الرحلات المنتجة	الإهلاك السنوي	مجمع الإهلاك	القيمة الدفترية للآلة
١	٢٢٠٠٠	١٢٥	٣٦٠٠٠	٤٤٠٠	٤٤٠٠	١٧٥٠٠
٢	٢٢٠٠٠	١٢٥	٦٠٠٠٠	٧٥٠٠	١١٩٠٠	١٠١٠٠
٣	٢٢٠٠٠	١٢٥	٤٠٠٠٠	٨٠٠٠	١٩٩٠٠	٢١٠٠٠
٤	٢٢٠٠٠	١٢٥	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٩٩٠٠	١١٠٠٠
٥	٢٢٠٠٠	١٢٥	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠	٤١٩٠٠	٠

٢١

ويتضح من هذا الجدول وجود علاقة موجبة بين إهلاك سنوات الحياة
الإنتاجية والوحدات المنتجة خلال كل منها حيث أن الإهلاك دالة للوحدات
المنتجة . وكما سبق القول فإنه يترتب على إتساق سنوات الحياة الإنتاجية للألة
مع الفترات المحاسبية وهو ما إقتضاه في هذا المثال أن يحمل الحساب المحتامى
لكل فترة من الفترات المحاسبية المنتهية في ١٢/٣١ . ١٩٨٦ . ١٩٨٧ .
١٩٨٨ . ١٩٨٩ . ١٩٩٠ بمصروف إهلاك قدره ٤٥٠٠ جنيه . ٧٥٠٠ جنيه .
٤٠٠٠ جنيه . ٢٥٠٠ جنيه . ١٥٠٠ على التوالي . و عموما لا تنشأ أية مشكلة في

حالة عدم إتساق سنوات الحياة الإنتاجية مع الفترات المحاسبية عند إستخدام طريقة وحدات الإنتاج حيث أن الإهلاك يتوقف على الوحدات المنتجة خلال الفترة المحاسبية المعينة .

الإهلاك المعجل : Accelerated Depreciation

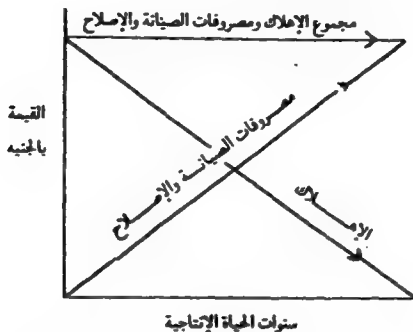
يقصد بالإهلاك المعجل أو المتناقص كما يطلق عليه فى بعض الكتابات المحاسبية توزيع قسط إهلاك أكبر على السنوات الأولى من الحياة الإنتاجية للأصل على أن يتناقص قسط الإهلاك فى السنوات الأخيرة من الحياة الإنتاجية للأصل . ويرى مؤيدى الإهلاك المعجل أن هناك ثلاثة أسباب تستدعى إستخدام الإهلاك المعجل بالنسبة لبعض الأصول :

السبب الأول أنه إذا أخذنا عامل مرور الزمن فى الإعتبار فإن الأصول تكون أكثر كفاءة عندما تكون جديدة . ولذلك فهي تقدم خدمات أكثر وأفضل فى السنوات الأولى من حياتها الإنتاجية . وحتى يتم تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات بصورة سليمة فإنه ينبغي توزيع قسط إهلاك أكبر على السنوات الأولى من الحياة للأصل عن السنوات الأخيرة .

السبب الثانى أنه فى ظل التطورات التكنولوجية السريعة وما تؤدى إليه من تقادم كثير من الأصول فإنه من المنطقى أن يتم توزيع قسط إهلاك أكبر على السنوات الأولى من الحياة الإنتاجية للأصل عن السنوات الأخيرة والتي قد يتقادم فيها الأصل .

السبب الثالث والأخير هو أن مصروفات الصيانة والإصلاح تكون أقل فى السنوات الأولى من الحياة الإنتاجية للأصل عنها فى السنوات الأخيرة . لذلك فإنه إذا أخذنا فى الإعتبار كل من الإهلاك ومصروفات الصيانة والإصلاح نجد أن مفهوم الإهلاك المعجل يؤدى إلى تحميل السنوات الأولى من الحياة

الإنتاجية للأصل بإهلاك كبير نسبياً . ومصرفات صيانة وإصلاح قليلة نسبياً بالمقارنة بالسنوات التالية التي تتحمل بإهلاك صغير نسبياً ومصرفات صيانة وإصلاح كبيرة نسبياً . ويترتب على ذلك أن مجموع الإهلاك ومصرفات الصيانة والإصلاح سوف يميل إلى الثبات على مدار سنوات الحياة الإنتاجية للأصل وهو ما يوضحه الشكل التالي :



ويمكن أن يحدد الإهلاك المعجل أو المتناقص بطريقتين هما طريقة مجموع رقام السنوات وطريقة المعدل الثابت على الرصيد المتناقص وهو ما سنتناوله في صفحات التالية .

٣-٢-٢ طريقة مجموع أرقام السنوات :

Sum - of - the - Years' - Digits Method

يحدد الإهلاك السنوي طبقاً لهذه الطريقة بضرب التكلفة الخاضعة للإهلاك في كسر يمثل نسب الإهلاك الخاصة بكل سنة من سنوات الحياة

الإنتاجية للأصل - ويمثل البسط في هذا الكسر سنوات الحياة الإنتاجية الباقية للأصل في بداية كل سنة من السنوات والتي يتم تمديدها على أساس الترتيب التنازلي لسنوات الحياة الإنتاجية .

والآن دعنا نبدأ بتحديد المقام وهو مجموع أرقام سنوات الحياة الإنتاجية والتي تبلغ ٥ سنوات في المثال (١) .

$$3س = ١ + ٢ + ٣ + ٤ + ٥ = ١٥$$

حيث تشير س إلى أرقام السنوات

وأما عن بسط الكسر والذي يمثل الترتيب التنازلي لسنوات الحياة الإنتاجية فيكون على النحو التالي : ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥ .

وبذلك تكون نسب الإهلاك لسنوات الحياة الإنتاجية المختلفة :

$$\frac{١}{١٥} \cdot \frac{٢}{١٥} \cdot \frac{٣}{١٥} \cdot \frac{٤}{١٥} \cdot \frac{٥}{١٥}$$

وبعرض الجدول التالي كيفية تحديد الإهلاك السنوي ، مجمع الإهلاك ،

القيمة الدفترية للألة :

(١) يمكن تحديد مجموع أرقام السنوات باستخدام المعادلة الآتية :

$$3س = \frac{(١+٥)٥}{٢} \quad \text{حيث تشير ن إلى عدد سنوات الحياة الإنتاجية . وتطبيق ذلك على المثال } 3س = \frac{(١+٥)٥}{٢} = ١٥$$

ولا شك أن استخدام المعادلة يوفر الوقت ويقلل من الأخطاء الحسابية خاصة عندما تكون سنوات الحياة الإنتاجية تمثل عدد كبير من السنوات ، على سبيل المثال ٢٠ سنة .

سنوات الحياة الإنتاجية	تكلفة الآلة	الإهلاك السنوي	مجموع الإهلاك	القيمة الدفترية للآلة
—	٢٢...	—	—	٢٢...
١	٢٢...	$٧... = \frac{٢}{١٠} \times (١... - ٢٢...)$	٧...	١٥...
٢	٢٢...	$١٤... = \frac{٤}{١٠} \times (١... - ٢٢...)$	١٤...	٩...
٣	٢٢...	$٢١... = \frac{٦}{١٠} \times (١... - ٢٢...)$	٢١...	٥...
٤	٢٢...	$٢٨... = \frac{٨}{١٠} \times (١... - ٢٢...)$	٢٨...	٢...
٥	٢٢...	$٣٥... = \frac{١٠}{١٠} \times (١... - ٢٢...)$	٣٥...	١...
		٢١...		

ينضح من الجدول تناقص الإهلاك السنوي بمقدار ثابت وهو يمثل إهلاك السنة الأخيرة . ويلاحظ أن السنة الأولى من الحياة الإنتاجية للأصل تحمل بإهلاك يائل ما تحمله السنة الأخيرة مضروباً في عدد سنوات الحياة الإنتاجية . كما تتحمل السنة الثانية ما يائل ما تتحمله السنة الأخيرة مضروباً في (عدد سنوات الحياة الإنتاجية - ١) وهكذا (١) .

والآن دعنا نفترض أن الآلة تم إستخدامها في ١٩٨٦/٤/١١ أي لمدة ٩ شهور خلال سنة ١٩٨٦ . يتطلب حساب مصروف الإهلاك الذي يحمل للفتريات المحاسبية المختلفة توزيع الإهلاك السنوي لكل سنة من سنوات الحياة الإنتاجية على فترتين محاسبتين على النحو التالي :

مصروف إهلاك الفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٨٦/١٢/٣١ = $٧... \times \frac{٩}{١١}$ = ٥٢٥ جينه . وبالنسبة للفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٨٧/١٢/٣١ فإنها إستفادت بثلاثة أشهر من السنة الأولى من سنوات الحياة الإنتاجية للآلة وبتسعة أشهر من السنة الثانية من سنوات الحياة

(١) الدكتور : عبد الحى مرعى - مرجع سابق ، صفحة ٤٧ .

الإنتاجية . وبناء عليه يحسب إهلاك سنة ١٩٨٧ على النحو التالي :

$$175 \text{ جنيه} = \frac{9}{17} \times 7 \dots$$

$$42 \dots = \frac{9}{17} \times 56 \dots$$

$$\underline{\underline{595 \text{ جنيه}}}$$

ويبين الجدول التالي كيفية حساب مصروف إهلاك الفترات المحاسبية في حالة عدم إتساق سنوات الحياة الإنتاجية للألة مع الفترات المحاسبية والناشئة عن استخدام الألة خلال الفترة المحاسبية وليس في بدايتها .

سنوات الحياة الإنتاجية	الإهلاك المسموح	الفترات المحاسبية	مصرف الإهلاك الخاص بالفترة المحاسبية	مجموع الإهلاك
١	٧٠٠	١٩٨٦/١٢/٣١	$575 = \left(\frac{9}{17} \times 7 \dots \right)$	٥٧٥
٢	٥٦	١٩٨٧/١٢/٣١	$490 = \left(\frac{9}{17} \times 56 \dots \right) + \left(\frac{9}{17} \times 7 \dots \right)$	١٠٦٠
٣	٤٢	١٩٨٨/١٢/٣١	$405 = \left(\frac{9}{17} \times 42 \dots \right) + \left(\frac{9}{17} \times 56 \dots \right)$	١٥٧٥
٤	٢٨	١٩٨٩/١٢/٣١	$310 = \left(\frac{9}{17} \times 28 \dots \right) + \left(\frac{9}{17} \times 42 \dots \right)$	١٨٨٥
٥	١٤	١٩٩٠/١٢/٣١	$155 = \left(\frac{9}{17} \times 14 \dots \right) + \left(\frac{9}{17} \times 28 \dots \right)$	٢٠٤٥
		١٩٩١/١٢/٣١	$70 = \left(\frac{9}{17} \times 14 \dots \right)$	٢١١٥

ويتضح من هذا الجدول أن إهلاك سنوات الحياة الإنتاجية الخمس قد تم توزيعه على ستة فترات محاسبية بسبب عدم استخدام الألة لمدة سنة كاملة عام ١٩٨٦ والتي استخدمت فيها الألة لمدة ٩ شهور . وقد تحملت الفترة المحاسبية السادسة والمنتوية في ١٩٩١/١٢/٣١ بإهلاك الثلاثة أشهر الباقية من سنوات الحياة الإنتاجية للألة . كذلك يوضح الجدول أن إهلاك الفترات المحاسبية التي استخدمت فيها الألة لمدة سنة كاملة يتناقص

من فترة إلى أخرى وأن مجمع إهلاك الآلة يبلغ ٢١٠٠٠ جنيه وهى عبارة عن التكلفة الخاضعة للإهلاك .

٢ - ٣ - ٤ طريقة المعدل الثابت على الرصيد المتناقص :

Double - Declining - Balance Method

يتم تحديد الإهلاك السنوى طبقاً لهذه الطريقة بضرب القيمة الدفترية للأصل والنسبة المتناقص من سنة لأخرى فى معدل ثابت للإهلاك . والمعدل الثابت الشائع الإستخدام يتحدد على أساس ضعف معدل إهلاك طريقة القسط الثابت . وتتبع الخطوات الآتية لأغراض تحديد الإهلاك المتناقص :

الخطوة الأولى : يتم تحديد معدل إهلاك القسط الثابت :

$$\text{معدل إهلاك القسط الثابت} = \frac{\text{الإهلاك السنوى المتساوى}}{\text{التكلفة الخاضعة للإهلاك}} \times ١٠٠$$

$$\%٢٠ = ١٠٠ \times \frac{٤٢٠٠}{٢١٠٠٠} =$$

ومن الممكن تحديد هذا المعدل مباشرة بالإعتماد على سنوات الحياة الإنتاجية على النحو التالى :

$$\text{معدل إهلاك القسط الثابت} = \frac{١}{\text{سنوات الحياة الإنتاجية}} \times ١٠٠$$

$$\%٢٠ = ١٠٠ \times \frac{١}{٥} =$$

الخطوة الثانية : يتم تحديد المعدل الثابت على الرصيد المتناقص وذلك

بمضاعفة معدل إهلاك القسط الثابت أي أن :

$$\%٤. = ٢ \times \%٢. = \text{المعدل الثابت على الرصيد المتناقص}$$

ومن الممكن إختصار المخطوتين السابقتين في خطوة واحدة عن طريق

المعادلة التالية :

$$\text{المعدل الثابت على الرصيد المتناقص} = \frac{١}{\text{سنوات الحياة الإنتاجية}} \times ٢$$

$$\%٤. = ٢ \times \frac{١}{١٥} =$$

الخطوة الثالثة : يحدد الإهلاك السنوي لجميع سنوات الحياة الإنتاجية

فيما عدا السنة الأخيرة بضرب القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة في المعدل الثابت الذي تم حسابه في الخطوة الثانية على النحو التالي :

$$\text{إهلاك السنة الأولى : } ٢٢ \dots = \frac{٤.}{١٠٠} \times ٨٨ \dots \text{ جنيه}$$

وبذلك تكون القيمة الدفترية للألة في نهاية السنة الأولى وبداية السنة

$$\text{الثانية } ٢٢ \dots - ٨٨ \dots = ١٣٢ \dots \text{ جنيه}$$

$$\text{إهلاك السنة الثانية} = \frac{٤.}{١٠٠} \times ١٣٢ \dots = ٥٢٨ \dots \text{ جنيه}$$

وسوف نوضح كيفية تحديد إهلاك السنوات الثالثة والرابعة في الجدول

الذي سنعرضه بعد قليل .

الخطوة الرابعة : يتم تحديد إهلاك السنة الأخيرة من سنوات الحياة

الإنتاجية على أساس القيمة التي تؤدي إلى تخفيض القيمة الدفترية للأصل

لكي تساوي قيمة المردة المتوقعة خاصة إذا كانت قيمة المردة جوهرية . وبذلك

يجب إهلاك السنة الأخيرة على أساس الفرق بين القيمة الدفترية في بداية السنة

الأخيرة من سنوات الحياة الإنتاجية للأصل وتبقي الحردة المتوقعة . ولعل السبب في استخدام هذه الطريقة في حساب إهلاك السنة الأخيرة هو أنه إذا حسبنا إهلاك السنة الأخيرة على التجميع الدفترية فإنه نادراً ما تتساوى القيمة الدفترية للأصل في نهاية السنة الأخيرة مع قيمة الحردة المتوقعة . وسوف نوضح كيفية حساب إهلاك السنة الأخيرة من خلال الجدول التالي :

سنوات الحياة الإنتاجية	تكلفة الآلة	الإهلاك السنوي	مجموع الإهلاك	القيمة الدفترية للآلة
—	٧٢ ...	—	—	٧٢ ...
١	٧٢ ...	$88... = \frac{1}{2} \times 72...$	٨٨ ...	١٣ ٢ ...
٢	٧٢ ...	$87.8... = \frac{1}{2} \times 132...$	١٧٦ ...	٧٩٢ ...
٣	٧٢ ...	$316.8... = \frac{1}{2} \times 792...$	٢٧٦.٨ ...	١٧٩.٢ ...
٤	٧٢ ...	$191.9... = \frac{1}{2} \times 479.2...$	٣٦٨.٧ ...	٢٨٨.١ ...
٥	٧٢ ...	$188.1... = 1... - 288.1...$	٢٨٨ ...	١ ...
		٢٨٨ ...		

يتضح من هذا الجدول أن إهلاك السنة الأولى تم حسابه على تكلفة الآلة نتي تمثل القيمة الدفترية في بداية السنة . كذلك يوضح الجدول أن إهلاك السنة الأخيرة قد تم تحديده على أساس الفرق بين القيمة الدفترية للآلة في بداية سنة الخامسة (نهاية السنة الرابعة) والتي بلغت ٢٨٨.١ جنيه وقيمة الحردة المتوقعة والتي تبلغ ١ ... جنيه .

ونجد الإشارة إلى أن حساب إهلاك السنة الأخيرة على أساس الفرق بين القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة الأخيرة وقيمة الحردة المتوقعة يؤدي إلى نتائج غير منطقية في بعض الأحيان . وحتى نوضح ذلك افترض أن الحياة الإنتاجية للآلة ستان وبذلك يكون المعدل الثابت على الرصيد المتناقص ١/١٠

وهذا يعنى أن تحمل السنة الأولى بإهلاك يعادل تكلفة الآلة بالكامل . ومن ثم يكون إهلاك السنة الثانية صفر . كذلك إذا إفترضنا أن قيمة الحردة المتوقعة ٥٠٠ جنيه وليس ١٠٠٠ جنيه كما ورد فى المثال لبلغ إهلاك السنة الأخيرة ٢٣٥١ جنيه (٢٨٥١ - ٥٠٠) وهو أكبر من إهلاك السنة الرابعة وقدره ١٩٠١ جنيه وهو ما لا يتماشى مع مفهوم الإهلاك المتناقص .

وحتى نضمن تناقص الإهلاك السنوى لجميع سنوات الحياة الإنتاجية للأصل . يتم حساب إهلاك جميع السنوات على القيمة الدفترية للأصل فى بداية العام . وإذا طبقنا هذه الطريقة بحسب إهلاك السنة الخامسة الى النحر التالى : $2851 \times 4\% = 114$ جنيه وبذلك تكون القيمة الدفترية للآلة فى نهاية السنة الخامسة $2851 - 114 = 1747$ جنيه وهي أكبر من قيمة الحردة المتوقعة . كذلك تزيد القيمة الدفترية للأصل فى نهاية سنوات حياته الإنتاجية عن قيمة الحردة المتوقعة إذا ما كانت قيمة الحردة المتوقعة تساوى صفر ، السبب فى ذلك أن القيمة الدفترية لا تصل إلى الصفر إلا فى ما لا نهاية . وعلى العكس من ذلك فانه قد يترتب على حساب إهلاك السنة الأخيرة على القيمة الدفترية أن تقل القيمة الدفترية للأصل فى نهاية السنة الأخيرة عن قيمة الحردة المتوقعة .

ومن الممكن حساب الإهلاك المتناقص بطريقة تضمن تناقص الإهلاك السنوى وكذلك تساوى القيمة الدفترية للأصل فى نهاية السنة الأخيرة مع قيمة الحردة المتوقعة بتحديد نسبة الإهلاك التى تطبق على الرصيد المتناقص عن طريق المعادلة التالية :^(١)

$$\text{نسبة الإهلاك المعجل} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{قيمة الحردة المتوقعة}}{\text{تكلفة الأصل}}}$$

(١) الدكتور عبد الحى مرعى - مرجع سابق . صفحة ٤٦٧

حيث ن هي عدد سنوات الحياة الإنتاجية المقدرة للأصل .

ويلاحظ أن هذه المعادلة سوف تؤدي إلى معدل إهلاك مرتفع كلما قلت قيمة المحردة المتوقعة ، ليصل هذا المعدل إلى ١٠٠٪ عندما تكون قيمة المحردة المتوقعة تساوي صفر . وهذا يعني أن تكلفة الأصل تحمل للسنة الأولى ليصبح رصيده صفر ، ومن ثم يكون إهلاك السنوات التالية صفر أيضاً ، ولذلك يفضل دائماً حساب نسبة الإهلاك المعجل على أساس ضعف نسبة القسط الثابت .^(١)

وبعد أن بينا الطرق المختلفة التي يمكن استخدامها في حساب إهلاك السنة الأخيرة من سنوات الحياة الإنتاجية فسوف نلتزم بطريقة حساب إهلاك السنة الأخيرة على أساس الفرق بين القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة الأخيرة و قيمة المحردة المتوقعة . والسبب في ذلك هو التركيز على مفهوم تساوي مجموع الإهلاك الموزع على سنوات الحياة الإنتاجية المختلفة على الرغم من إختلاف الإهلاك السنوي في كل طريقة من الطرق الأربعة .

والآن دعنا نفترض أنه تم استخدام الآلة في ١٢/٤ / ١٩٨٦ . في هذه الحالة يحسب مصروف إهلاك الفترات المحاسبية المختلفة بنفس الأسلوب الذي استعملناه في طريقة مجموع أرقام السنوات . أي توزيع الإهلاك السنوي لكل سنة من سنوات الحياة الإنتاجية للآلة على فترتين محاسبيتين . ويوضح الجدول التالي كيفية حساب مصروف إهلاك الفترات المحاسبية المختلفة في ظل هذا الإقتراض :

(١) الدكتور عبد الحى مرمي ، مرجع سابق - صفحة ٥٦٨

سنوات الحياة الإنتاجية	الإهلاك السنوي	الفترة الحسابية	معدل الإهلاك الخاص بالفترة الحسابية	مجموع الإهلاك
١	٨٨...	$\frac{1986/12/31}{12} \times 88...$	$\frac{9}{12} \times 88...$	٧٧...
٢	٥٢٨.	$\frac{1987/12/31}{12} \times 528.$	$\left(\frac{9}{12} \times 528. \right) + \left(\frac{3}{12} \times 88... \right)$	١٢٢٦.
٣	٣١٦٨	$\frac{1988/12/31}{12} \times 3168.$	$\left(\frac{9}{12} \times 3168. \right) + \left(\frac{3}{12} \times 528. \right)$	١٦٤٥٦
٤	١٩.١	$\frac{1989/12/31}{12} \times 19.1$	$\left(\frac{9}{12} \times 19.1 \right) + \left(\frac{3}{12} \times 3168. \right)$	١٨٧٧٤
٥	١٨٥٦	$\frac{1990/12/31}{12} \times 1856.$	$\left(\frac{9}{12} \times 1856. \right) + \left(\frac{3}{12} \times 19.1 \right)$	٢.٥٢٧
٦	١٩٩١/١٢/٣١	$\left(\frac{3}{12} \times 1856. \right)$	$\left(\frac{3}{12} \times 1856. \right)$	٢٦....

مقارنة طرق الإهلاك الأربعة :

يبين الجدول التالي الإهلاك السنوي لكل من سنوات الحياة الإنتاجية للأداة والذي تم حسابه وفقا لكل طريقة من طرق الإهلاك الأربعة التي عرضناها في هذا الفصل .

سنوات الحياة الإنتاجية	القسط الثابت	وحدات الإنتاج	مجموع أرقام السنوات	المعدل الثابت على الرصيد المتناقص
١	٤٢...	٤٥...	٧...	٨٨...
٢	٤٢...	٧٥...	٥٦...	٥٢٨.
٣	٤٢...	٥...	٤٢...	٣١٦٨
٤	٤٢...	٢٥...	٢٨...	١٩.١
٥	٤٢...	١٥...	١٤...	١٨٥٦
	٢١....	٢١....	٢١....	٢١....

يتضح من هذا الجدول ما يلي :

أ - أنه على الرغم من إختلاف الإهلاك السنوى فى الطرق الأربعة إلا أن مجموع إهلاك سنوات الحياة الإنتاجية للأصل يمثل التكلفة الخاضعة للإهلاك .

ب - أن طرق الإهلاك المعجل ، مجموع أرقام السنوات والمعدل الثابت على الرصيد المتناقص ، تؤدي إلى توزيع إهلاك أكبر على السنوات الأولى من عمر الأصل بالمقارنة بطريقة القسط الثابت . وحيث أن مصروف الإهلاك يستقطع من إيرادات الفترة المحاسبية ، لذلك يؤدي إستخدام طرق الإهلاك المعجل إلى إنخفاض أرباح السنوات الأولى من عمر الأصل بالمقارنة بطريقة القسط الثابت مما يترتب عليه تحقيق مزايا ضريبية أفضل فى السنوات الأولى من سنوات الحياة الإنتاجية للأصل . ومن الطبيعى أن تنعكس هذه الآثار فى السنوات الأخيرة من الحياة الإنتاجية للأصل ^(١) .

ج - أنه ليس هناك إنحياز معين للإهلاك السنوى فى طريقة وحدات الإنتاج . والسبب فى ذلك أن الإهلاك السنوى يعتمد على مقدار الإستفادة من الأصل وهو ما يعبر عنه بالوحدات المنتجة .

٣ - ٤ تعديل الإهلاك :

ذكرنا فيما سبق أن تحديد الإهلاك يعتمد على تقدير كل من سنوات الحياة الإنتاجية للأصل وقيمة الخردة المتوقعة . وبعد إستخدام الأصل واكتساب الخبرة أو تغير الظروف وتوافر معلومات لم تكن متاحة عند وضعت التقديرات الأولية فإن المنشأة تكون فى وضع أفضل فيما يتعلق بتقدير سنوات الحياة الإنتاجية الباقية وقيمة الخردة المتوقعة . لذلك فإنه أمر مألوف أن تقوم المنشآت

(١) لاحظ أنه إذا قامت المنشأة بإحلال الأصول بصورة منتظمة فإنه سوف يترتب على إستخدام طرق الإهلاك المعجل انخفاض دائم فى الأرباح بالمقارنة بطريقة القسط الثابت .

بتعديل التقديرات الخاصة بسنوات الحياة الإنتاجية وقيمة الخردة . ومرتّب على التقديرات المعدلة الخاصة بأحد هذين العنصرين أو كلاهما سواءً بالزيادة أو النقص ضرورة تعديل الإهلاك السنوي لسنوات الحياة الإنتاجية الباقية للأصل المعين .

مثال (٥) :

افترض أن منشأة ما اشترت سيارة صالحة للإستخدام في ١/١/١٩٨٧ . وقد بلغت تكلفة السيارة ٢٦.٠٠٠ جنيه والحياة الإنتاجية المقدرة ٦ سنوات وقيمة الخردة المتوقعة ٢.٠٠٠ جنيه . وبعد سنتين من إستخدام السيارة فقد تقرر أن هذه السيارة يمكنها وأن تعمل فقط لمدة ثلاث سنوات إضافية وأن قيمة الخردة المتوقعة ١٢.٠٠٠ جنيه وليس ٢.٠٠٠ جنيه كما كان مقدراً من قبل . وبافتراض أن المنشأة تستخدم طريقة القسط الثابت في حساب إهلاك السيارة . يتم تعديل الإهلاك على النحو التالي :

$$\text{الإهلاك السنوي التساوي قبل التعديل} = \frac{٢٦.٠٠٠ - ٢.٠٠٠}{٦} = ٤.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وحيث أنه تم تعديل تقديرات سنوات الحياة الإنتاجية وقيمة الخردة بعد استخدام السيارة لمدة سنتين فإن مجمع إهلاك السيارة في نهاية السنة الثانية يبلغ ٨.٠٠٠ جنيه (٢ × ٤.٠٠٠) . وبذلك تكون القيمة الدفترية للسيارة في بداية سنة التعديل :

تكلفة السيارة	٢٦.٠٠٠ جنيه
يخصم : مجمع الإهلاك	٨.٠٠٠ جنيه
القيمة الدفترية قبل التعديل	١٨.٠٠٠ جنيه

وبحسب الإهلاك السنوي المتساوي بعد التعديل على أساس القيمة الدفترية قبل التعديل وبالأخذ في الاعتبار التقديرات الجديدة بالنسبة لسنوات الحياة الإنتاجية الياقية ، قيمة المحردة أو كلاهما . وبذلك بحسب الإهلاك السنوي بعد التعديل على النحو التالي :

$$\text{الإهلاك السنوي المتساوي بعد التعديل} = \frac{١٨.٠٠ - ١٢.٠٠}{٣} = ٥٦.٠ \text{ جنيه}$$

وبناء عليه تحمل الحسابات المحتامية عن السنوات المنتهية في ١٩٨٩/١٢/٣١ . ١٩٩٠ . ١٩٩١ بمصروف إهلاك سنوي فقرة ٥٦.٠ جنيه .

وجدير بالذكر أن القواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لا تتطلب تعديل إهلاك السنوات السابقة على تعديل التقديرات في حالة ما إذا كانت آثار هذا التعديل غير جوهرية بالنسبة لنتائج أعمال هذه السنوات . أما إذا كانت آثار مدين إهلاك السنوات السابقة على التعديل جوهرية فإنه يجب تعديل رصيد لأرباح المحتجزة في بداية سنة التعديل بالزيادة أو النقص بفروق تسوية إهلاك السنوات السابقة على تعديل الإهلاك^(١) .

٣ - ٥ إثبات الإهلاك بالدفاتر :

يمكن إثبات إهلاك الفترة المحاسبية بالدفاتر بأحدى الطريقتين :

الطريقة الأولى : وتقوم على ترحيل مصروف الإهلاك لحساب الأصل المختص وذلك بجعل حساب مصروف إهلاك الأصل مديناً وحساب الأصل

(1) SFAS , No. 16 " Prior Period Adjustments " , Stamford, Conn. 977, par . 11

دائنا . ويطلق على هذه الطريقة الإستنزال المباشر أى إستنزال الإهلاك مباشرة من الأصل . ولا يؤدي إستخدام هذه الطريقة إلى توفير بيانات عن تكلفة الأصل التى سوف تتناقص من سنة لأخرى بمقدار الإهلاك السنوى أو مجموع ما أهلك من الأصل في تاريخ معين .

الطريقة الثانية : وتقوم على ترحيل مصروف الإهلاك لحساب معاكس للأصل المختص Contra Asset Account يطلق عليه حساب مجمع الإهلاك وهو من الحسابات الدائنة بطبيعتها . وقد سبق وأن ذكرنا أن مجمع الإهلاك يبلغ رصيده في نهاية سنوات الحياة الإنتاجية للأصل التكلفة المحاسبة للإهلاك ووفقاً لهذه الطريقة يكون القيد الخاص بمصروف الإهلاك على النحو التالي :

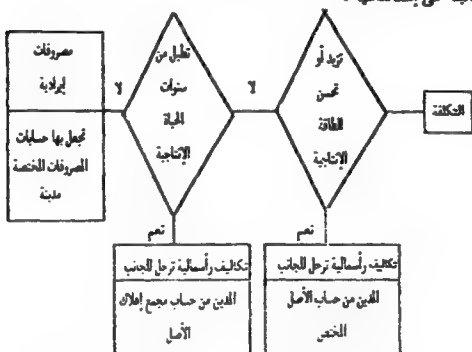
من ح/ مصروف إهلاك الأصل		xx
إلى ح/ مجمع إهلاك الأصل	xx	

وتعتبر هذه الطريقة شائعة الإستخدام فى إثبات إهلاك الأصول الملموسة . ولذلك فسوف نستخدمها فى عرض الأجزاء الباقية فى هذا الفصل وننصح باستخدامها فى حل التطبيقات العملية .

ويترتب على إستخدام هذه الطريقة فى إثبات مصروف الإهلاك أن يظل حساب الأصل مسجلاً بالتكلفة التاريخية . وفى الميزانية يتم طرح مجمع إهلاك الأصل من تكلفته التاريخية لتحديد القيمة الدفترية للأصل . ويرحل مصروف إهلاك الأصل للحساب الختامى باعتباره من مصروفات الفترة .

٤ - المحاسبة عن التكاليف الرأسمالية والمصروفات الإيرادية :

أوضحنا فيما سبق أنه بعد البدء في استخدام الأصول يجب التفرقة بين التكاليف التي تؤدي إلى زيادة أو تحسين الطاقة الإنتاجية للأصول عما كانت عليه أو التي تطيل من عمرها الإنتاجي عما كان مقترناً من قبل ويطلق عليها بالتكاليف الرأسمالية وبين المصروفات التي تلزم لتشغيل والحفاظ على الأصول في حالة جيدة للإستخدام ويطلق عليها بالمصروفات الإيرادية . ويوضح الشكل التالي أسس التفرقة بين التكاليف الرأسمالية والمصروفات الإيرادية للأصول بعد البدء في استخدامها .^(١)



ويوضح هذا الشكل أن المعالجة المحاسبية للتكاليف الرأسمالية تقوم على جعل حساب الأصل المختص مدينا بتكاليف الإضافة والتحسين بينما تقوم على جعل حساب مجمع إهلاك الأصل المختص مدينا بتكاليف الإصلاحات غير

(١) مأخوذ عن

Warren, C. and Fess-F., " Financial Accounting " 3rd edition, South-Western Publishing Co. Cincinnati, Ohio, 1968 p. 333

العادية والتي تؤدي إلى إطالة سنوات الحياة الإنتاجية للأصل عما كان مقدراً له قبل القيام بتلك الإصلاحات . وتقوم المعالجة المحاسبية للمصروفات الإيرادية على جعل حسابات المصروفات المختصة مدينة بقيمتها . وسوف نعرض فيما يلي لكل من التكاليف الرأسمالية والمصروفات الإيرادية والآثار المترتبة على عدم الدقة في التفرقة بينهما على نتيجة الأعمال والمركز المالي بشئ . من التفصيل .

٤ - ١ التكاليف الرأسمالية :

يطلق اصطلاح التكاليف الرأسمالية على ما يلي :

أ - تكاليف إقتناء أو إنشاء وتجهيز الأصل للإستخدام.

ب - تكاليف الإضافة إلى الأصل .

ج - تكاليف تحسين كفاءة الأصل .

د - تكاليف الإصلاحات غير العادية للأصل .

وحيث أننا سبق وأن تعرضنا بالتفصيل لتكاليف إقتناء أو إنشاء وتجهيز الأصل عند مناقشتنا لكيفية تحديد تكلفة الأصول . لذلك فسوف نركز على تكاليف ما بعد إستخدام الأصل وهي الأنواع الثلاثة الأخيرة .

تكاليف الإضافة :

وتمثل تكاليف الإضافة إلى أصل قائم مما يترتب عليه زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل ، ومن أمثلتها بناء طابق جديد فوق مبنى قائم أو بناء جناح جديد للمبنى القائم . وحيث أن الإستفادة من هذه الإضافات سوف تمتد لعدة سنوات . لذلك ترحل تكاليف الإضافة إلى الجانب المدين من حساب المباني .

تكاليف التحسين :

وتمثل التكاليف التي تؤدي إلى تحسين نوع الخدمة التي يقدمها الأصل ولا يشترط أن تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية أو سنوات الحياة الإنتاجية للأصل ، ومن أمثلتها إضافة ونش كهربائي لوسيلة نقل بضائع ، تركيب مكيف هواء لسيارة ، أو تركيب مصعد للمبنى وما شابه ذلك . وحيث أن المنافع المترتبة على هذه التحسينات تمتد لعدة سنوات ، لذلك ترحل تكاليف التحسين إلى الجانب المدين من حساب الأصل المختص .

ويترتب على تكاليف الإضافة والتحسين زيادة تكلفة الأصل المختص ومصروف الإهلاك السنوي لسنوات الحياة الإنتاجية الباقية للأصل ، إذ يبقى الإهلاك السنوي للأصل على ما هو عليه وبحسب إهلاك الإضافات أو التحسينات بصورة مستقلة لأغراض تحديد إهلاك السنوات المختلفة وجددير بالذكر أنه يتم إهلاك الإضافات أو التحسينات بطريقة إهلاك تختلف عن المستظمة في إهلاك الأصل .

تكاليف الإصلاحات غير العادية :

يقصد بالإصلاحات غير العادية تلك الإصلاحات ذات الطبيعة الخاصة (غير متكررة) والتي يترتب عليها زيادة سنوات الحياة الإنتاجية للأصل عما كان مقدراً قبل إجراء تلك الإصلاحات . ومن أمثلتها تركيب موتور جديد لسيارة أو عمل عمرة كاملة لموتور السيارة . وتركيب موتور جديد لطايره . وقد أشرنا إلى أن المعالجة المحاسبية للإصلاحات غير العادية تقوم على جعل حساب مجمع إهلاك الأصل المختص وليس حساب الأصل مدينا بتكاليف هذه الإصلاحات . ويقوم أساس هذه المعالجة المحاسبية على أنه يجعل حساب مجمع إهلاك الأصل مدينا بتكاليف الإصلاحات غير العادية يكون قد تم إستيعاب بعضا من إهلاك السنوات السابقة نتيجة الزيادة المتوقعة في سنوات الحياة الإنتاجية للأصل المعين . وجدير بالذكر أن تخفيض مجمع إهلاك الأصل المختص بتكاليف الإصلاحات غير العادية يؤدي إلى زيادة القيمة الدفترية للأصل .

ونعرض فيما يلي كيفية إثبات الإصلاحات غير العادية بالدفاتر وما يترتب عليها من ضرورة تعديل الإهلاك لسنوات الحياة الإنتاجية الجديدة للأصل من خلال المثال التالي :

مثال (٦) :

افترض أن سيارة النقل والبالغ تكلفتها ٨٧.٠٠٠ جنيه عند إستخدامها في ١٠ / ١ / ١٩٨٥ قد قمرت حياتها الإنتاجية بخمس سنوات تقطع خلالها السيارة ١٤.٠٠٠ كيلو متر . وأن قيمة المحررة المتوقعة ٢.٠٠٠ جنيه وقد قطعت السيارة خلال سنة ١٩٨٥ . ٥.٠٠٠ كيلو متر . وخلال سنة ١٩٨٦ ١٩٨٦ . ٣٥.٠٠٠ كيلو متر وخلال سنة ١٩٨٧ ١٩٨٧ . ٤.٠٠٠ كيلو متر . وقد قامت المنشأة في ١٩٨٨/١/٢ بعمل عمرة كاملة لموتور السيارة تكلفت ١٦.٠٠٠ جنيه سددت

نقداً الأمر الذي سيترتب عليه أنه يمكن وأن تعمل السيارة لمدة ثلاث سنوات إضافية مقدر أن تقطع خلالها ١٠٠٠٠ كيلومتر . وقد قطعت السيارة خلال سنة ١٩٨٨ وبعد إجراء العمرة ٤٢٠٠٠ كيلومتر .

نوضح فيما يلي الخطوات اللازمة لتعديل الإهلاك بعد إجراء الإصلاحات غير العادية :

$$\text{إهلاك الكيلومتر قبل إجراء العمرة} = \frac{٨٧.٠٠٠ - ٣.٠٠٠}{١٤.٠٠٠} = ٦ \text{ ر جنيه / كيلومتر}$$

مجمع إهلاك السيارة في ١ / ٢ / ١٩٨٨ وقبل إجراء العمرة الكاملة :

$$٦ \text{ ر } (٥.٠٠٠ + ٤.٠٠٠ + ٣.٠٠٠) = ٧٥.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وبالتالي تكون القيمة الدفترية للسيارة قبل إجراء العمرة الكاملة :

$$\text{تكلفة السيارة} \quad ٨٧.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{يخصم : مجمع إهلاك السيارة} \quad ٧٥.٠٠٠$$

$$\text{القيمة الدفترية للسيارة قبل إجراء العمرة} \quad ١٢.٠٠٠$$

وفي ١ / ٢ / ١٩٨٨ يتم إثبات تكاليف العمرة الكاملة لموتور السيارة

وهي إصلاحات غير عادية بالتقيد الآتي ^(١) :

١٦.٠٠٠	من ح/ مجمع إهلاك السيارة	٨٨/١/٢
١٦.٠٠٠	إلى ح/ النقدية	
	إثبات سداد نفقات عمرة كاملة لموتور السيارة	

(١) بدلاً من إثبات تكاليف الإصلاحات غير العادية مباشرة في حساب مجمع إهلاك الأصل ، فإنه من الممكن إثبات سداد تكاليف العمرة وذلك بجعل حساب الإصلاحات غير العادية مدبنا وحساب النقدية دائننا ثم بعد ذلك يتم إقفال الإصلاحات غير العادية في حساب مجمع إهلاك وذلك بجعل حساب مجمع إهلاك الأصل مدبنا وحساب الإصلاحات غير العادية دائننا .

وترحيل هذا القيد لحساب مجمع إهلاك السيارة في الجانب المدين يصبح
 رصيد مجمع إهلاك السيارة ٥٩.٠٠٠ جنيه (٧٥.٠٠٠ - ١٦.٠٠٠) وينا.
 عليه تكون القيمة الدفترية للسيارة بعد إجراء الإصلاحات غير العادية :

تكلفة السيارة ٨٧.٠٠٠

يخصم : مجمع إهلاك السيارة بعد عمل العمر الكاملة ٥٩.٠٠٠

٢٨.٠٠٠ القيمة الدفترية للسيارة بعد إجراء العمر

وتستخدم القيمة الدفترية للسيارة بعد عمل العمر الكاملة . قيمة
 الحردة المتوقعة والتي لم تتغير في المثال و عدد الكيلومترات المتوقع أن تقطعها
 السيارة بعد إجراء العمر في حساب إهلاك الكيلومتر بعد إجراء العمر الكاملة
 على النحو التالي :

$$\text{إهلاك الكيلومتر بعد إجراء العمر الكاملة} = \frac{٢٨.٠٠٠ - ٣.٠٠٠}{١٠.٠٠٠} = ٢٥ \text{ جنيه / كيلومتر}$$

وينا . عليه يكون مصروف إهلاك السيارة عن سنة ١٩٨٨ والتي قطعت خلالها
 السيارة ٤٢.٠٠٠ كيلومتر : $٢٥ \times ٤٢.٠٠٠ = ١.٠٥٠٠$ جنيه ويجرى بها قيد
 التسوية الآتى :

٨٨/١٢/٣١	من ح/ مصروف إهلاك السيارة	١.٥٠٠
	إلى ح/ مجمع إهلاك السيارة	١.٥٠٠

ويظهر حساب مجمع إهلاك السيارة على النحو التالي :

منه	ح/ مجمع إهلاك السيارة	له
١٦...	إلى التقديرة ١٩٨٨/٩/٢	رصيد ١٩٨٨/٦/١
٤٩...	رصيد دائن بعد إجراء المصروف	٧٥...
٧٥...		٧٥...
٦٩٥..	رصيد دائن ١٩٨٨/١٢/٣١	رصيد ١٩٨٨/٩/٢
٦٩٥..		١.٥.. من ح/ مصروف إهلاك السيارة
		١٩٨٨/١٢/٣١
		٦٩٥..

وتظهر السيارة في الميزانية العمومية في ١٩٨٨ / ١٢ / ٣١ كما يلي :

أصول	الميزانية العمومية في ١٩٨٨/١٢/٣١	خصوم
	٨٧...	سيارة
	٦٩٥..	يخصم : مجمع إهلاك
١٧٥..		

٤ - ٢ المصروفات الإيرادية :

يشير إصطلاح المصروفات الإيرادية بوجه عام إلى تلك المصروفات التي يتم مقابلتها مع إيرادات الفترة المحاسبية المعينة لأغراض تحديد نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة . وفيما يختص بالأصول طويلة الأجل وبعد البدء في إستخدامها فإن المصروفات الإيرادية تعني تلك المصروفات التي تلزم لتشغيل

الأصول والمخاطب عليها فى حالة جيدة للإستخدام وفى مستوى إنتاجى كفء .

وتعتبر أجور عمال تشغيل الآلات ، القوى المحركة ، البنزين من الأمثلة الخاصة بالمصروفات التى تلزم لتشغيل الأصول . وتعتبر الصيانة والإصلاحات العادية أفضل مثال على المصروفات التى تؤدى إلى المحافظة على الأصول فى حالة جيدة للإستخدام وفى مستوى إنتاجى كفء . ويرجع السبب فى إعتبار مصروفات الصيانة والإصلاحات العادية بمثابة مصروفات إيرادية هو أنه لا يترتب عليها زيادة الطاقة الإنتاجية أو سنوات الحياة الإنتاجية وأنه من الطبيعى القيام بها بصورة متكررة فى ظل ظروف التشغيل العادية . ومن الأمثلة الواضحة فى هذا المجال التفتيش اللورى على الآلات ، تشحيم الآلات والسيارات ، تغيير زيت مواتير السيارات ، تغيير أجزاء بسلطيه مثل السيور الكاتشوك ، تغيير الإطارات !لهالكه للسيارات بأخري جديدة ، وترميم وطلاء المباني .

وتقوم المعالجة المحاسبية للمصروفات الإيرادية على جعل حساب المصروف المختص مدبنا بقيمة المصروف . وبنا على ذلك يتم جعل حساب أجور العمال مدبنا بأجور عمال تشغيل الآلات ، حساب مصروفات الصيانة مدبنا بقيمة تشحيم السيارات والإصلاحات العادية للآلات أو قد يخصص حساب مستقل للصيانة والإصلاح الخاصة بكل أصل . وقد سبق القول بأن حسابات المصروفات الإيرادية الخاصة بالأصول طويلة الأجل تقفل فى نهاية الفترة فى الحساب الختامى شأنها فى ذلك شأن المصروفات الإيرادية الأخرى .

التكاليف غير الضرورية لإقتناء وتجهيز الأصول والتكاليف ضئيلة القيمة :

ذكرنا عند مناقشتنا لكيفية تحديد تكلفة الأصول طويلة الأجل أنه لا يدرج فى تكلفة الأصل التكاليف غير الضرورية لإقتناء وتجهيز الأصل فى

الظروف العادية . وبناءً على ذلك فإن تكاليف إصلاح تلف حدث لأثة أثناء عملية النقل أو التركيب تعتبر مصروف إيرادي ويجعل بها حساب مصروفات الصيانة والإصلاحات العادية مدنياً . وكذلك فإن رسوم مخالفة سيارة النقل أثناء عملية نقل الأثة يجعل بها حساب المصروفات العمومية أو حساب المخالفات مدنياً . وكثيراً ما تقوم المنشآت بشراء أدوات تؤدي خدمة لعدد من السنوات مثل أدوات النظافة من مكائن يدوية، صناديق قمامة ، أو مثل طفايات السجائر . ونظراً لبطالة قيمة هذه الأدوات فإن اعتبارها كإيرادات رأسمالية وتوزيع تكلفتها على عدد من السنوات لن يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية ، لذلك يتم اعتبار قيمة هذه الأدوات مصروفات إيرادية ويجعل بها حساب أدوات النظافة مدنياً .

٤ - ٣ الآثار المترتبة على عدم الدقة في التفرقة بين التكاليف الرأسمالية والمصروفات الإيرادية :

قبل أن نوضح هذه الآثار تجدر الإشارة إلى أن المصروفات الإيرادية تستقطع قيمتها بالكامل من إيرادات الفترة المحاسبية بينما يستقطع جزء من تكاليف الرأسمالية يتمثل في مصروف الإهلاك من إيرادات الفترة المحاسبية . وبناءً على ذلك فإن عدم الدقة في التفرقة بين التكاليف الرأسمالية و المصروفات الإيرادية يؤدي إلى عدم المقابلة السليمة لإيرادات الفترة بالمصروفات الخاصة بتلك الفترة وما يترتب على ذلك من عدم دقة نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وكذلك عدم إظهار المركز المالي بصورة سليمة .

وتؤدي العالجة المحاسبية لتكاليف رأسمالية بطريق الخطأ على أنها مصروفات إيرادية . كما لو تم تسجيل تكاليف عمرة كاملة لموتور السيارة على أنها مصروف صيانة ، إلى تضخيم مصروفات الفترة ومن ثم تخفيض أرباح أو

زيادة خسائر الفترة . وفى حالة عدم إكتشاف وتصحيح الخطأ ، فإنه سيعترب على ذلك زيادة أرباح أو تخفيض خسائر الفترات التالية لأنها لن تتحمل بالإهلاك الخاص باستخدام السيارة . بالإضافة إلى ذلك فإن اعتبار التكاليف الرأسمالية بطريق الخطأ . مصروفات إيرادية . يؤثر على المركز المالى للفترة المحاسبية التى وقع فيها الخطأ والفترات التالية وذلك بتخفيض قيمة الأصول إلى أن يتم إكتشاف وتصحيح الخطأ .

وتؤدى المعالجة المحاسبية لمصروف إيرادى بطريق الخطأ على أنه تكاليف رأسمالية ، كما لو تم جعل حساب السيارات مديناً بقيمة استبدال الإطارات الهالكة للسيارة بأخرى جديدة . إلى تخفيض مصروفات الفترة ومن ثم تضخيم أرباح أو تخفيض خسائر الفترة . وفى حالة عدم إكتشاف وتصحيح الخطأ فإنه سيعترب على ذلك تخفيض أرباح أو زيادة خسائر الفترات التالية لأنها سوف تتحمل بمصروف إهلاك إضافى لا ميرر له . بالإضافة إلى ذلك فإن إعتبار المصروف الإيرادى بطريق الخطأ على أنه تكاليف رأسمالية يؤثر على المركز المالى للفترة المحاسبية التى وقع فيها الخطأ والفترات التالية وذلك بتضخيم قيمة الأصول إلى أن يتم إكتشاف وتصحيح الخطأ .

• - المحاسبة عن التخلص من الأصول :

أوضحنا فيما سبق أن المبانى والمعدات والتركيبات لها حياة إنتاجية محددة . وتتوقف مقدره هذه الأصول على تأدية الخدمة التى تم الحصول عليها من أجلها على عدد من الأسباب أهمها التدهور التدريجى الناشئ . عن الإستخدام . التقادم ، أو لآى سبب آخر . وفى هذه الحالات فإنه يتم التخلص من هذه الأصول إما بالبيع أو المبادلة بأصل آخر أو الترخيد عند إنتهاء حياتها الإنتاجية ، أو قبل ذلك فى بعض الأحيان .

وتتطلب المعالجة المحاسبية للتخلص من الأصول الخاصصة للإهلاك

بما يلى :

أولاً : تسجيل مصروف الإهلاك للأصل المختص عن مده إستخدامه خلال الفترة المحاسبية التى تمت فيها عملية البيع أو المبادلة أو الترخيد . وتحسب هذه المدة من بداية الفترة المحاسبية وحتى تاريخ البيع أو المبادلة أو الترخيد ^(١) . وبعد إجراء القيد اللازم وترجيئه للحسابات المختصة فإن حساب مجمع الإهلاك يكون قد رحل إليه إهلاك الأصل منذ إستخدامه فى أنشطه المنشأة وحتى تاريخ التخلص منه . وبناء عليه يتم حساب القيمة الدفترية للأصل بالفرق بين تكلفته التاريخية ومجمع إهلاكه حتى تاريخ التخلص منه .

(١) تهمر الإشارة إلى أنه طبقاً لقاعدة حساب الإهلاك لأقرب شهر فإنه لا يدخل شهر التخلص من الأصل فى صلب مدة الإستخدام إذا تمت عملية البيع أو المبادلة أو الترخيد قبل يوم ١٤ حيث لا يكون قد تم إستخدام الأصل لمدة نصف شهر على الأقل .

ثانيا : تحديد المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن عملية التخلص من الأصل والتي يعتمد حسابها على طريقة التخلص من الأصل .

ثالثا : استبعاد تكلفة الأصل ومجمع إهلاكه حتى تاريخ التخلص منه من الحسابات المختصة . ويتم ذلك بجعل حساب الأصل دائنا بالتكلفة التاريخية وحساب مجمع إهلاك الأصل مدينا بقيمة مجمع إهلاك الأصل حتى تاريخ التخلص منه .

رابعاً : تسجيل قيمة الأصل أو الأصول التي تم الحصول عليها نتيجة عملية البيع أو المبادلة وفق القواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

خامساً : الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن عملية التخلص من الأصل بما يتماشى مع القواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً . ونظراً لأن المكاسب أو الخسائر الرأسمالية تنشأ عن عمليات عارضة لا تتصف بالدورية أو التكرار ، لذلك فإنها تدرج في قائمة الدخل متعددة المراحل في قسم الإيرادات والمصروفات الأخرى غير المتعلقة بالأنشطة الرئيسية للمنشأة .

وسوف نوضح فيما يلي المعالجة المحاسبية الخاصة بكل طريقة من طرق التخلص من الأصول :

٥ - ١ بيع الأصول الخاضعة للإهلاك :

يحدد المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن بيع الأصل بالفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية للأصل في تاريخ البيع .^(١)

(١) بالنسبة للأراضي والتي لا تخضع للإهلاك يحدد المكاسب أو الخسائر الرأسمالية بالفرق بين ثمن البيع والتكلفة التاريخية للأراضي المباعة .

مثال (٧) :

افترض أن إحدى المنشآت استخدمت آلة في خط الإنتاج في ١٩٨٤/١/٥ . وقد بلغت تكلفة الآلة عند استخدامها ١٦.٠٠٠ جنية وسنوات الحياة الإنتاجية المقدرة خمس سنوات . وقدوت قيمة المخردة المتوقعة ١.٠٠٠ جنية . وبافتراض أنه تم بيع الآلة نقداً في ١٩٨٨/٩/٧ بمبلغ ٢.٠٠٠ جنية .

المطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة سنة ١٩٨٨ لإثبات مصروف الإهلاك وبيع الآلة وتصوير الحسابات المتعلقة بها مع العلم بأن المنشأة تستخدم طريقة مجموع أرقام السنوات في حساب إهلاك الآلة .

أولاً : يتم حساب إهلاك فترة الاستخدام سنة البيع وهي ثمانية أشهر (١٩٨٨ / ١ / ١ حتى ١٩٨٨ / ٩ / ١) . إجراء قيد اليومية اللازم وتحديد مجمع إهلاك الآلة في تاريخ البيع على النحو التالي :

$$\text{إهلاك السنة الرابعة} = \frac{2}{14} \times (1000 - 16000) = 2000 \text{ جنية}$$

$$\text{إهلاك فترة الاستخدام سنة البيع} = \frac{8}{12} \times 2000 = 1333 \text{ جنية}$$

ويجرى القيد التالي لإثبات الإهلاك الخاص بسنة البيع :

١٩٨٨/٩/٧	من ح/ مصروف إهلاك الآلة		١٣٣٣
	إلى ح/ مجمع إهلاك الآلة	١٣٣٣	

ويتم تحديد مجمع إهلاك الآلة في تاريخ البيع علي النحو التالي :

إهلاك السنوات السابقة علي سنة البيع (٨٥ . ٨٦ . ٨٧)

$$= \frac{١٢}{١٨} \times (١٦٠٠٠ - ١٢٠٠٠)$$

جنيه ١٢٠٠٠

جنيه ١٢٣٣٣

يضاف : إهلاك فترة الإستخدام سنة

١٢٣٣٣

مجمع إهلاك الآلة في تاريخ البيع

وبذلك تكون اقيمة الدفترية للآلة في تاريخ البيع = ١٦٠٠٠ - ١٢٣٣٣ = ٣٦٦٧ جنيه

المكاسب (الخسائر) الرأسمالية = ثمن بيع الآلة — القيمة الدفترية للآلة في تاريخ البيع

$$= ٢٠٠٠ - ٣٦٦٧ = (١٦٦٧) \text{ جنيه خسائر رأسمالية}$$

ويتم تحقيق الخطوات من الثالثة إلى الخامسة من خلال قيد اليومية

التالي :

١٩٨٨/٩/٧	من مذكورين		
	ح/ التقديرية (ثمن البيع)		٢٠٠٠
	ح/ مجمع إهلاك الآلة		١٢٣٣٣
	ح/ خسائر رأسمالية (بيع)		١٦٦٧
	إلى ح/ الآلة (تكلفة)	١٦٠٠٠	
	بيع آلة يبلغ ٢٠٠٠ جنيه		
	واقفال الحسابات الخاصة بها		

ويقفل حساب مصروف إهلاك الآلة وكذلك حساب الخسائر الرأسمالية

في الحساب الختامي في نهاية الفترة المحاسبية على أن يظهر كل منهما في

القسم الخاص به بقائمة الدخل متعددة المراحل . ويظهر كل من حساب الآلة

وحساب مجمع إهلاك الآلة على النحو التالي :

منه	د / الآلة	له
١٦.٠٠٠	١٦٨٨/١/١	١٦.٠٠٠
		١٦.٠٠٠
		٨٨/١/٧
		من مذكورين

منه	د / مجمع إهلاك الآلة	له
١٢.٣٣٣	٨٨/٩/٧	١٢.٠٠٠
		٢.٠٠٠
		١٢.٣٣٣
		٨٨/١/١
		رصيد
		٨٨/٩/٧
		من د / مصروف
		إهلاك الآلة

أما إذ كان ثمن البيع أكبر من القيمة الدفترية للآلة في تاريخ البيع فإن المنشأة ستحقق مكاسب رأسمالية من عملية بيع الآلة . فيفرض أن المنشأة باعت الآلة بمبلغ ٣.٠٠٠ جنيه . تتم عملية تحديد المكاسب الرأسمالية وإجراء القيد الخاص باثبات عملية البيع على النحو التالي :

$$\text{المكاسب الرأسمالية} = ٢٦٦٧ - ٣.٠٠٠ = ٢٣٣٣ \text{ جنيه}$$

١٩٨٨/٩/٧	من مذكورين		
	ح/ التقدير	٢٠٠٠	
	ح/ مجمع إهلاك الآلة	١٣٣٣٣	
	إلى مذكورين		
	ح/ الآلة	١٦٠٠٠	
	ح/ مكاسب رأسمالية (بيع)	٣٣٣	
	بيع آلة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه وإقفال		
	الحسابات الخاصة بها		

وفى الواقع العملى فانه نادرا ما يتساوى ثمن بيع الأصل مع قيمته الدفترية فى تاريخ البيع . وإذا حدث ذلك فلن يكون هناك مكاسب أو خسائر رأسمالية ويتم إجراء قيد البيع بجعل حساب التقدير مدينا بمبلغ ٢٦٦٧ جنيه وحساب مجمع إهلاك الآلة مدينا بمبلغ ١٣٣٣٣ جنيه وحساب الآلة ذاتنا بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه .

٥ - ٢ مبادلة الأصول الخاصة للإهلاك :

حيث أن هدف أى منشأة ما من إستخدام الأصول هو ان تساهم فى تحقيق الإيرادات ، لذلك فإنه من الضرورى أن تقوم المنشآت بإحلال أصول قديمة بأخرى جديدة تؤدى نفس الوظيفة وخاصة بالنسبة لبعض عناصر الأصول مثل الآلات ، المعدات المكتبية والسيارات . وكثيراً ما يتم التخلص من الأصل القديم والحصول على الأصل الجديد من خلال عملية واحدة كما هو الحال بالنسبة لمبادلة أصل قديم بأخر جديد يؤدى نفس الوظيفة ، حيث تقوم المنشأة بسداد الفرق بين سعر الأصل الجديد وقيمة السماح التى يمنحها البائع مقابل حصوله على الأصل القديم . وفى بعض الأحيان فانه قد تتم عملية مبادلة أصل قديم

بآخر جديد لا يؤدي نفس الوظيفة كما هو الحال بالنسبة لمبادلة حاسب إلى
بآلات كاتبة أو مبادلة سيارة ملاكى بسيارة نقل بضائع .

وتحدد المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن عملية المبادلة بالفرق
بين قيمة السماح الممنوح على الأصل القديم والقيمة البخرية للأصل القديم فى
تاريخ عملية المبادلة . وحيث أن القواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً تختلف
من حيث الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن مبادلة أصول
تؤدي نفس الوظيفة عنها فى حالة أصول تؤدي وظيفة مختلفة ، لذلك سوف
نعرض كل حالة على حدة .

٥ - ٢ - ١ مبادلة أصول بأخرى تؤدي نفس الوظيفة :

تتطلب القواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بالنسبة لمبادلة أصول قديمة
بأخرى جديدة تؤدي نفس الوظيفة الإعتراف بالخسائر الرأسمالية الناشئة عن
عملية المبادلة وعدم الإعتراف بالمكاسب الرأسمالية الناشئة عن عملية
المبادلة ^(١) . ويقوم الأساس النظرى للإعتراف بالخسائر الرأسمالية فى هذه
الحالات على عدم تضخيم تكلفة الأصل الجديد بالخسائر الرأسمالية الناشئة عن
عملية المبادلة لأنه إذا لم تتم عملية المبادلة لكان من الممكن الحصول على
الأصل الجديد بالسعر النقدى الذى يحدده البائع . ويقوم الأساس النظرى لعدم
الإعتراف بالمكاسب الرأسمالية فى هذه الحالات على أن الإيرادات والمكاسب يتم
الإعتراف بها إذا تحقق شرطان : أولهما أن تتم عملية مبادلة ، وثانيهما أن
تكون عملية اكتساب الإيرادات أو المكاسب قد تمت لدرجة كبيرة . لذلك فإنه
عند قيام منشأة بمبادلة أصل قديم بآخر جديد يؤدي نفس الوظيفة لا يتحقق

(1) APB Opinion No. 29 " Accounting For Nonmonetary Transactions " American Institute of Certified Public Accountants,
New York) , 1973, par. 16

الشرط الثاني حيث أنه لا يجب الإعتراف بالمكاسب الرأسمالية لمجرد استبدال أصل بأخر يؤدي نفس الوظيفة بل أن الإيرادات سوف يتم إكتسابها من إنتاج وبيع السلع والخدمات والتي من أجلها يتم الحصول على الأصل الجديد^(١) . وبناءً على ما سبق فإنه يتم إستخدام المكاسب الرأسمالية في تخفيض تكلفة الأصل الجديد . وسوف نبين المعالجة اللازمة في كل من الحالتين (مكاسب أو خسائر مبادلة) من خلال المثال التالي :

مثال (٨) :

افترض أن إحدى المنشآت قامت في ١٩٨٨/٤/١ بمبادلة سيارة ملاكى مستعملة بأخرى جديدة . وقد بلغت تكلفة السيارة عند استخدامها في ١٩٨٤/٩/١٨ مبلغ ٢١٠٠٠ جنيه . وقد بلغ مجمع إهلاك السيارة في ١٩٨٧/١٢/٣١ مبلغ ١٤٨٠٠ جنيه . ويبلغ السعر التقدي للسيارة الجديدة ٣٢٠٠٠ جنيه . وقد سمح البائع بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه من قيمتها مقابل حصوله على السيارة القديمة وقامت المنشأة بسداد باقى المستحق نقداً .

فإذا علمت أن الحياة الإنتاجية للسيارة القديمة قدرت ٢٠٠٠٠ كيلومتر وأن قيمة الخردة المتوقعة ١٠٠٠ جنيه ، وأن السيارة قطعت خلال الثلاثة أشهر من عام ١٩٨٨ ١٥٠٠٠ كيلومتر .

المطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة سنة ١٩٨٨ لإثبات مصروف الإهلاك وعملية مبادلة السيارة .

أولاً : يتم حساب إهلاك فترة استخدام السيارة سنة المبادلة وهي ثلاثة أشهر (١٩٨٨/١/١ حتى ١٩٨٨/٤/١) . إجراء قيد اليومية اللازم ،

(1) Ibid , par. 16

(٣٢٥)

تحديد مجمع إهلاك السيارة في تاريخ المبادلة على النحو التالي :

$$\text{إهلاك الكيلومتر} = \frac{١٠٠٠ - ٢١٠٠٠}{٢٠٠٠٠} = ١٠ \text{ جنيه}$$

إهلاك فترة الإستخدام سنة ١٩٨٨ = ١٥٠٠ × ١٠ = ١٥٠٠٠ جنيه

ويجرى بها التقيد التالي :

٨٨/٤/١	من ح/ مصروف إهلاك السيارة		١٥ ٠٠٠
	إلى ح/ مجمع إهلاك السيارة	١٥ ٠٠٠	

مجمع إهلاك السيارة في تاريخ المبادلة :

إهلاك السنوات السابقة على سنة المبادلة

(حتى ٨٧/١٢/٣١) ١٤٨٠٠ جنيه

يضاف : إهلاك فترة الإستخدام سنة المبادلة ١٥٠٠

مجمع إهلاك السيارة في تاريخ المبادلة ١٦٣٠٠

بذلك تكون القيمة الدفترية للسيارة القديمة في تاريخ المبادلة :

$$٢١٠٠٠ - ١٦٣٠٠ = ٤٧٠٠ \text{ جنيه}$$

ثانيا : تحديد المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن المبادلة عن

طريق المعادلة التالية :

قيمة السامح المتروك	القيمة الدفترية للأصل
المكاسب (الخسائر) الرأسمالية =	على الأصل القديم
	في تاريخ المبادلة

$$= ٢٥٠٠ - ٤٧٠٠ = (٢٢٠٠) \text{ جنيه خسارة}$$

وحيث أنه يتم الإعتراف بالخسائر الرأسمالية . لذلك يتم تسجيل السيارة الجديدة بالسعر التقدي ، وبذلك يظهر قيد المبادلة (يشمل الخطوات ثلثا ورابعا وخامسا) على النحو التالي :

١٩٨٨/٤/١	من مذكورين		
	ح/ السيارة (الجديدة)	٣٢٠٠٠	
	ح/ مجمع إهلاك السيارة (القديمة)	١٦٣٠٠	
	ح/ خسائر رأسمالية (مبادلة)	٢٢٠٠	
	إلى مذكورين		
	ح/ النقدية (٣٢٠٠٠ - ٢٥٠٠)	٢٩٥٠٠	
	ح/ السيارة (القديمة)	٢١٠٠٠	
	مبادلة سيارة ملاكى بأخرى جديدة فى حالة خسارة رأسمالية		

أما إذا كانت قيمة السماح الممنوح على السيارة القديمة أكبر من القيمة الدفترية لها فى تاريخ المبادلة ستتحقق مكاسب رأسمالية عن عملية لمبادلة .
فبفرض أن البائع سمح بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه مقابل حصوله على السيارة القديمة وأن المنشأة قامت بسداد الباقي نقداً ، تتم عملية تحديد المكاسب الرأسمالية وإجراء القيد الخاص باثبات عملية المبادلة على النحو التالي :

$$\text{المكاسب الرأسمالية} = ٦٠٠٠ - ٤٧٠٠٠ = ١٣٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وحيث أنه لا يتم الإعتراف بالمكاسب الرأسمالية فى حالة مبادلة أصل قديم بأخر جديد يؤدي نفس الوظيفة ، لذلك فانه يتم تخفيض السعر التقدي للسيارة الجديدة بقيمة هذه المكاسب لأغراض تحديد

تكلفتها التى ستبلغ ٣.٧٠٠ جنيه (٣٢.٠٠٠ - ١٣.٠٠٠) . ويمكن تحديد
تكلفة السيارة الجديدة بطريقة أخرى عن طريق إضافة القيمة الدفترية
للسيارة القديمة للمبلغ النقدي الذى سيتم سداؤه فى عملية المبادلة كالتالى :
[١٧.٠٠٠ + (٣٢.٠٠٠ - ٦.٠٠٠)] ، ويظهر فيه اليومية المحاسبية بعملية المبادلة
على النحو التالى :

١٩٨٨/٤/١	من مذكورين		
	ح/ السيارة (الجديدة)	٣.٧٠٠	
	ح/ مجمع إهلاك السيارة (القديمة)	١٦٣.٠٠٠	
	إلى مذكورين		
	ح/ النقدية (٣٢.٠٠٠ - ٦.٠٠٠)	٢٦.٠٠٠	
	ح/ السيارة (القديمة)	٢١.٠٠٠	
	مبادلة سيارة ملاكى بأخرى جديدة فى حالة مكاسب رأسمالية		

نخلص مما سبق إلى أن الأصل الجديد الذى يتم الحصول عليه فى عملية
مبادلة أصول تؤدى نفس الوظيفة يسجل بالسعر النقدي فى حالة ما إذا ترتب
على عملية امبادلة خسائر رأسمالية بينما يسجل بالفرق بين السعر النقدي
والمكاسب الرأسمالية إذا ما ترتب على عملية المبادلة مكاسب رأسمالية .

٥ - ٢ - ٢ مبادلة أصول بأخرى لا تؤدى نفس الوظيفة :

تتطلب التوقيع المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بالنسبة لمبادلة أصول بأخرى
لا تؤدى نفس وظيفة الاعتراف بكل من المكاسب أو الخسائر الرأسمالية

الناشئة عن عملية المبادلة ^(١) .

مثال (٩) :

افترض نفس بيانات المثال رقم (٢) إلا أنه تم مبادلة السيارة الملاكى المستعملة بسيارة نصف نقل . يفرض أن قيمة السماح على السيارة الملاكى المستعملة بلغ . . ٢٥ جنيه تكون الخسائر الرأسمالية الناشئة عن عملية المبادلة ٢٢.. جنيه . ويظهر قيد اليومية الخاص بعملية المبادلة مطابقا للقيد الذى سبق وأن أجريناه فى حالة الخسائر الرأسمالية الناشئة عن مبادلة السيارة الملاكى المستعملة بأخرى جديدة . ويفرض أن قيمة السماح ٦... جنيه تكون المكاسب الرأسمالية الناشئة عن عملية المبادلة ١٣.. جنيه . ويظهر قيد اليومية الخاص بعملية المبادلة على النحو التالى :

١٩٨٨/١/١	من مذكورين		
	ح/ السيارة (الجديدة)	٢٢...	
	ح/ مجمع إهلاك السيارة	١٦٣..	
	إلى مذكورين		
	ح / النقدية (٢٢... - ٦...)	٢٦...	
	ح/ السيارة (القديمة)	٢١...	
	ح/ مكاسب رأسمالية (مبادلة)	١٣..	
	مبادلة سيارة ملاكى بسيارة نقل فى حالة مكاسب رأسمالية		

(1) Ibid , par . 18

وتجدر الإشارة إلى أنه يترتب على الاعتراف بكل من المكاسب والخسائر الرأسمالية في حالة مبادلة أصول بأخرى لا تؤدي نفس الغرض تسجيل الأصول الجديده التي تم الحصول عليه في عملية المبادلة بالسعر التقديسي سواء ترتب على عملية المبادلة مكاسب أو خسائر وأسمالية .

٥ - ٣ تخريد الأصول الخاضعة للإهلاك :

ذكرنا أنه يتم تخريد الأصول الخاضعة للإهلاك عند إنتهاء سنوات حياتها الإنتاجية أو قبل ذلك في بعض الأحيان . وتقوم المعالجة المحاسبية لتخريد الأصول على الاعتراف بكل من الخسائر والمكاسب والخسائر الرأسمالية الناشئة عن عملية التخريد . وسوف نعرض الحالات المختلفة لتخريد الأصول من خلال المثال التالي :

مثال (١٠) :

افترض أن إحدى المنشآت استخدمت آلة في خط الإنتاج في ١/١/١٩٨٧ ، وقد بلغت تكلفة الآلة عند استخدامها ١٠٠٠ جنيه وسنوات حياتها الإنتاجية ٤ سنوات وأن ليس لها قيمة خردة متوقعة . وتستخدم المنشأة طريقة القسط الثابت في حساب إهلاك الآلة .

المطلوب : إجراء قيد اليومية اللازم لتخريد الآلة في ظل الإفتراضات التالية :

- ١ - أنه تم تخريد الآلة في ٣١/١٢/١٩٩٠ .
- ٢ - أنه تم تخريد الآلة في ٢/١/١٩٩٠ ولا ينتظر أن يكون لها قيمة بيعية .
- ٣ - أنه تم تخريد الآلة في ٢/١/١٩٩٠ و ينتظر أن يكون لها قيمة بيعية .

$$\text{الإهلاك السنوي المتساوي} = \frac{10000}{4} = 2500 \text{ جنيه}$$

فى الافتراض الأول تم تخريد الآلة فى ١٩٩٠/١٢/٣١ أى فى نهاية سنوات حياتها الإنتاجية . وبذلك يكون مجمع إهلاك الآلة فى تاريخ التخريد : ١٠٠٠٠ جنيه (٤ × ٢٥٠٠) وتكون الآلة اهلكت دفترىا بالكامل . ويجرى القيد التالى لإثبات تخريد الآلة :

١٩٩٠/١٢/٣١	من ح/ مجمع إهلاك الآلة إلى ح/ الآلة إثبات تخريد آلة مهلكة دفترىا بالكامل	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
------------	---	-------	-------

فى الافتراضين الثانى والثالث تم تخريد الآلة فى ١٩٩١/١/٢ أى قبل إنتها سنوات حياتها الإنتاجية بثلاثة أشهر . لذلك يحسب مجمع إهلاك الآلة فى تاريخ التخريد على النحو التالى :

إهلاك السنوات السابقة على سنة التخريد

$$٨٧٠٠٠ \text{ (٨٩ ، ٨٨ ، ٨٧)} = ٢٥٠٠ \times ٣ = ٧٥٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{إهلاك فترة الإستخدام سنة التخريد} = \frac{9}{12} \times ٢٥٠٠ = ١٨٧٥$$

$$\text{مجمع إهلاك الآلة فى تاريخ التخريد} = \underline{\underline{٩٣٧٥ \text{ جنيه}}}$$

وبذلك تكون القيمة الدفترية للآلة فى تاريخ التخريد

$$١٠٠٠٠ - ٩٣٧٥ = ٦٢٥ \text{ جنيه}$$

وحيث أنه طبقا للإفتراض الثانى لا ينتظر أن يكون للألة قيمة بيعية ،
لذلك تعتبر القيمة الدفترية للألة فى تاريخ التخريد خسائر رأسمالية ، ويجرى
قيد التخريد فى هذه الحالة على النحو التالى :

٩٠ / ١٢ / ٣١	من مذكورين ح/ مجمع إهلاك الآلة ح/ خسائر رأسمالية (تخريد) إلى ح/ الآلة إثبات تخريد آلة قبل إنتهاء حياتها الإنتاجية	٩٠٠٠٠	٩٣٧٥ ٦٢٥
--------------	--	-------	-------------

وطبقا للإفتراض الثالث ينتظر وأن يكون للألة قيمة بيعية ، لذلك
يحمل مخزن الحردة بالقيمة الدفترية للألة فى تاريخ التخريد وإلى أن تتم عملية
بيع الآلة المخردة وتحدد المكاسب أو الخسائر الرأسمالية . ويجرى قيد تخريد
الآلة على النحو التالى :

٩٠ / ١٢ / ٣١	من مذكورين ح/ مجمع إهلاك الآلة ح/ مخزن الحردة إلى ح/ الآلة إثبات تخريد آلة ينتظر أن يكون لها قيمة سوقية	٩٠٠٠٠	٩٣٧٥ ٦٢٥
--------------	--	-------	-------------

وبغرض أن هذه الآلة تم بيعها فى ١٩٩١/٢/١٢ بمبلغ ٧٥٠ جنيه ،
نكون هناك مكاسب رأسمالية قدرها ١٢٥ جنيه (٧٥٠ - ٦٢٥) . ويتم

إثبات بيع الآلة المخردة كالآتي :

٧٥ .	من ح/ التقديرة إلى مذكورين	٩١/ ٢/ ١٢
٦٢٥	ح/ مخزن المخردة	
١٢٥	ح/ مكاسب رأسمالية (تخريد)	
	إثبات بيع آلة مخردة في حالة مكاسب رأسمالية	

وإذا تم بيع الآلة المخردة بقيمة تقل عن قيمتها الدفترية عند التخريد ستظهر خسائر رأسمالية .

وبعد أن أوضحنا المعالجة المحاسبية للتخلص من الأصول الخاضعة للإهلاك ، نود الإشارة إلى أن المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن البيع أو المبادلة أو التخريد إنما تتأثر بالطريقة المستخدمة في حساب الإهلاك (القسط الثابت ، الوحدات الإنتاجية ، مجموع أرقام السنوات ، والمعدل الثابت على الرصيد المتناقص) . ويمكن التحقق من ذلك باستخدام طريقة أخرى للإهلاك غير المنصوص عليها في أى من الأمثلة السابقة وتحديد المكاسب أو الخسائر الرأسمالية حسب الطريقة التي سيتم استخدامها .

أسئلة وتمارين

الفصل السابع

السؤال الأول :

علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب :

- ١ - تمتد خدمات أو منافع الأصول طويلة الأجل لمدة تزيد عن سنة .
 - ٢ - يدرج العقار الذي تقوم بشرائه شركة عقارات ضمن الأصول طويلة الأجل .
 - ٣ - تدرج تكاليف إصلاح تلفيات الآلات إثناء تركيبها ضمن تكلفة الآلات .
 - ٤ - تشمل تكلفة الأراضي في حالة شراء أراضي مقام عليها مبني قديم لن يستخدم على تكاليف إزالة هذا المبني .
 - ٥ - يتم تسجيل الأصول المشتراة كمجموعة بالدفاتر بقيمتها السوقية التي يحددها الخبراء المختصون .
 - ٦ - من الضروري أن يدرج في تكلفة الأصل جميع التكاليف اللازمة لتسليم الأصل وتجهيزه للاستخدام في أعمال المنشأة .
 - ٧ - من الضروري أن يحسب إهلاك على تكاليف تحسين الأراضي .
 - ٨ - يدرج التأمين على مبني خلال فترة إنشائه ضمن تكاليف المبني .
- #### السؤال الثاني :

علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب :

- ١ - يشير الإهلاك إلى عملية توزيع القيمة السوقية للأصل الخاضع للإهلاك على الفترات المستفيدة من خدمات هذا الأصل .

- ٢ - ليس المقصود من المحاسبة عن الإهلاك تقييم الأصول الخاضعة للإهلاك .
- ٣ - لا يعتبر الإهلاك مصدراً من مصادر النقدية .
- ٤ - يعتبر عامل التقادم العامل الوحيد المسبب للإهلاك .
- ٥ - قد تتمثل التكلفة الخاضعة للإهلاك في تكلفة الأصل .
- ٦ - تقوم طريقة وحدات الإنتاج علي حساب إهلاك متسوي لكل سنة من سنوات الحياة الإنتاجية للأصل .
- ٧ - يترتب علي التطورات التكنولوجية السريعة زيادة سنوات الحياة الإنتاجية المقننة للأصول .
- ٨ - يحسب الإهلاك السنوي في جميع طرق الإهلاك علي التكلفة الخاضعة للإهلاك .
- ٩ - يترتب علي تعديل سنوات الحياة الإنتاجية المقننة للأصل بالنقص إذا كانت المنشأة تستخدم طريقة القسط الثابت ، إنخفاض قسط الإهلاك السنوي عن سنوات الحياة الإنتاجية الباقية للأصل .
- ١٠ - من الضروري أن يتناقص إهلاك السنة الأخيرة من سنوات الحياة الإنتاجية للأصل عن السنة السابقة عليها بغض النظر عن الطريقة المستخدمة في حساب إهلاك السنة الأخيرة .

السؤال الثالث :

- علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب :
- ١ - يعتبر ثمن شراء أدوات نظافة تكاليف رأسمالية حيث غالباً ما يتم الاستفادة من خدماتها لمدة تزيد عن سنة .
 - ٢ - تعتبر تكاليف تركيب مكيف هواء للسيارة مصروفات إيرادية حيث لن يترتب عليها زيادة سنوات الحياة الإنتاجية للسيارة عما كان مقدراً لها

من قبل .

٢ - يجعل حساب السيارات مديناً بـ ثمن شراء إطار جديد للسيارة بدلاً من إطارهالك .

٤ - التفرقة بين التكاليف الرأسمالية والمصروفات الإيرادية ضرورية لأغراض كل من الحسابات المحتامية والميزانية العمومية .

٥ - اعتبار أحد المصروفات الإيرادية عن طريق الخطأ تكاليف رأسمالية يؤدي إلى المغالاة في الأرباح وتخفيض الأصول في السنة التي حدث فيها الخطأ .

٦ - يترتب علي الإصلاحات غير العادية زيادة تكلفة الأصل المختص بتكاليف هذه الإصلاحات .

٧ - تنشأ مكاسب رأسمالية في حالة بيع أصل تقل قيمته الدفترية في تاريخ البيع عن ثمن البيع .

٨ - تحدد المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن عملية مبادلة أصل قديم بأخر جديد بالفرق بين سعر الأصل الجديد والقيمة الدفترية للأصل القديم في تاريخ المبادلة .

٩ - يعني عدم الإعتراف بالمكاسب الرأسمالية الناشئة عن عملية مبادلة أصل قديم بأخر جديد يؤدي نفس الوظيفة تجاهل قيمة المكاسب عند تحديد تكلفة الأصل الجديد .

١٠ - يترتب علي تخريد الأصول خسائر رأسمالية في جميع الأحوال .

السؤال الرابع :

أي من العناصر التالية يعتبر تكاليف رأسمالية وأيها يعد مصروفاً إيرادياً :

١ - ثمن شراء قطعة أرض .

- ٢ - تكاليف بناء سور حول قطعة الأرض المشتراه .
- ٣ - البضائع المشتراه بغرض البيع .
- ٤ - تكاليف طلاء المباني .
- ٥ - الرسوم الجمركية علي آلات مستوردة من الخارج بغرض الإستخدام .
- ٦ - أجور عمال تشغيل الآلات .
- ٧ - تكاليف تركيب مصعد لأحد المباني .
- ٨ - رسوم مخالفة لسيارة النقل أثناء عملية نقل الآلات المستوردة من الخارج .
- ٩ - ثمن شراء اطار جديد لسيارة بدلاً من الإطار الهالك .
- ١٠ - التأمين السنوي علي مباني المصنع .

التأمين :

القسم الأول :

- فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها منشأة ناصر خلال سنة ١٩٨٨ :
- ١ - اشترت مبني في ١٥ فبراير بلغ سعر شراؤه ١٦٠٠٠٠ جنيه سدد نصفها نقداً والباقي يسدد بعد شهرين .
 - ٢ - سددت نقداً في ١٧ فبراير رسوم تسجيل المبني وقدرها ٥٠٠ جنيه .
 - ٣ - سددت نقداً في ٢٨ فبراير تكاليف التوصيلات الكهربائية اللازمة للمبني والتي بلغت ٢٥٠٠ جنيه .
 - ٤ - سددت نقداً في ١٢ إبريل مبلغ ١٥٠ جنيه قيمة فاتورة الكهرباء للمبني المذكور عن شهر مارس .
 - ٥ - سددت نقداً في ٣٠ يونيو مبلغ ٣٠٠ جنيه مرتبات الحراس عن المبني

المذكور .

والملحوظ : إجراء قيرد اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة .

الصرين الثاني :

قيما يلي عناصر المدفوعات والتحصيلات الخاصة بالأراضي ، محسنيات

الأراضي ، والمباني التي قامت بشرائها وإنشائها إحدى المنشآت

لإستخدامها في أعمالها :

- ١ - ثمن شراء مقام عليها مبني قديم ١٧٠٠٠٠ جنيه
- ٢ - ضرائب عن قطعة الأرض التزمت المنشأة بسدادها ٨٧٥٠ جنيه
- ٣ - تكاليف إزالة المبني القديم ٤٨٠٠ جنيه
- ٤ - أتعاب محاماه عن شراء الأرض ٩٠٠ جنيه
- ٥ - تكاليف تمهيد الأرض ٩٧٠٠ جنيه
- ٦ - أتعاب مهندسين لتصميم والإشراف علي المبني الجديد ٦٠٠٠ جنيه
- ٧ - تأمين لمدة ستة خلال فترة إنشاء المبني ٥٥٠٠ جنيه
- ٨ - مستخلصات مدفوعة للمقاول عن المبني الجديد ٧٥٠٠٠٠ جنيه
- ٩ - مصاريف إيجالاح تلف للمبني سببته عاصفة خلال فترة الإنشاء . ١٥٠٠٠ جنيه
- ١٠ - تكاليف إقامة موقف لسيارات العملاء ١٢٥٠٠ جنيه
- ١١ - رسوم توصيل المياه للمبني ٢٥٠٠ جنيه
- ١٢ - أموال مقترضة لسداد مستخلصات المقاول ٦٠٠٠٠٠ جنيه
- ١٣ - فوائد عن قرض لتمويل عملية إنشاء المبني ٢٩٠٠٠ جنيه

والمطلوب :

إستخدام الجدول التالي في تحديد تكلفة الأراضي ، محسّنات الأراضي ، المباني ، أو أن التكلفة المعينة لا تخص أي من الأصول السابقة :

المنصر	أراضي	محسّنات أرضي	مباني	أخرى
(١)				
(٢)				
.				
.				
.				
(١٣)				

التصريح الثالث :

في ١٩٩١/١/٥ قامت منشأة الخطيب للسياحة بشراء مكتب به بعض التجهيزات صالح للإستخدام في أعمال المنشأة . وقد بلغ سعر الشراء الإجمالي ٢٥٠٠٠٠ جنيه تم سداؤه نقداً . وقد قدر الخبراء المختصون أن القيمة السوقية للأراضي المقام عليها المبنى ١٦٥٠٠٠ جنيه والمباني ١٠٥٠٠٠ جنيه والأثاث والتجهيزات ٣٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - تحديد تكلفة كل من الأصول المشتراة على حدة .

٢ - إجرا - قيد اليومية اللازم لإثبات شراء الأصول

التمرين الرابع :

في ١٠/١/١٩٨٧ اشترت منشأة أكرم آلة بلغت تكلفتها ٣٩.٠٠٠ جنيه . وقد بلغت تكاليف تهيئة الآلة للإستخدام ٢.٠٠٠ جنيه . وقد قدرت الحياة الإنتاجية للآلة بأربعة سنوات متوقعة أن تعمل خلالها الآلة ٢٠.٠٠٠ ساعة تشغيل وقيمة الحردة المتوقعة ٢.٠٠٠ جنيه .

المطلوب : إعداد جدول يبين الإهلاك السنوي للآلة . مجمع الإهلاك ، والقيمة الدفترية للآلة في نهاية كل سنة من سنوات حياتها الإنتاجية في ظل طرق الإهلاك المختلفة علماً بأن الآلة عملت ٥.٠٠٠ ساعة ، ٨.٠٠٠ ساعة ، ٤٥.٠٠٠ ساعة ، ٢٥.٠٠٠ ساعة في السنوات الأربعة علي التوالي .

التمرين الخامس :

افترض في التمرين الرابع أن الآلة تم إستخدامها في ١/٥/١٩٨٧ وأن الفترة المحاسبية للمنشأة تنتهي في ٣١/١٢ من كل عام .
المطلوب : أن تحسب مصروف إهلاك الآلة الذي يحمل للفترات المحاسبية المختلفة في ظل :

- ١ - طريقة مجموع أرقام السنوات .
- ٢ - طريقة المعدل الثابت علي الرصيد المتناقص .

التمرين السادس :

في ٣/١/١٩٨٤ اشترت منشأة الأشرط سيارة صالحة للإستخدام بلغت تكلفتها ١٨٣٥٠ جنيه . وقد قدرت سنوات الحياة الإنتاجية للسيارة بستة سنوات وقيمة الحردة المتوقعة ٥٠٠ جنيه . ونظراً لأنة تم صيانة السيارة بصورة جيدة فقد تقرر في ١/١/١٩٨٨ أن السيارة ويمكنها وأن تعمل خمسة سنوات

إضافية .

فإذا علمت أن المنشأة تستخدم طريقة مجموع أرقام السنوات في حساب إهلاك السيارة :

المطلوب : إجراء قيد اليومية اللازم لإثبات مصروف إهلاك السيارة في ١٩٨٨/١٢/٣١ وأن تحسب القيمة الدفترية للسيارة في ذلك التاريخ .

التمرين السابع :

اختر الإجابة الصحيحة من الإجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية مدعماً اجابتك بالعمليات الحسابية اللازمة :

الحالة الأولى :

إذا بلغت تكلفة إحدي الآلات ٣٢٥٠٠ جنيه وسنوات الحياة الإنتاجية المقدرة ٥ سنوات أو ١٥٠٠٠ وحدة إنتاج وقيمة المخردة المتوقعة ٥٠٠ جنيه فإن :

(أ) إهلاك السنة الثانية من سنوات الحياة الإنتاجية للآلة طبقاً لطريقة المعدل الثابت علي الرصيد المتناقص يبلغ ١٩٥٠٠ جنيه .

(ب) إهلاك السنة الثالثة من سنوات الحياة الإنتاجية للآلة طبقاً لطريقة مجموع أرقام السنوات يبلغ ٦٥٠٠ جنيه .

(ج) إهلاك السنة الرابعة من سنوات الحياة الإنتاجية للآلة طبقاً لطريقة وحدات الإنتاج يبلغ ٢١ر جنيه (مرقباً لأقرب قرش) إذا بلغت الوحدات المنتجة خلال تلك السنة ١٥٠٠ وحدة .

(د) لا شيء مما تقدم .

(هـ) بعض ما تقدم .

الحالة الثانية :

بلغت تكلفة إحدى الآلات التي تم الحصول عليها في ٢٠ إبريل ١٩٩١ مبلغ ٢٠٠٠ جنيه . وقد تم استخدام الآلة في أول مايو ١٩٩١ . وقد قدرت سنوات الحياة الإنتاجية لهذه الآلة بخمس سنوات وقيمة الخردة المتوقعة ٢٠٠ جنيه . فإذا علمت أن المنشأة تستخدم طريقة مجموع أرقام السنوات في حساب إهلاك الآلات وأن الفترة المحاسبية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام ، فإن مصروف إهلاك الآلة عن الفترة المحاسبية المنتهية في ١٢/٣١ ١٩٩٢ يبلغ :

(أ) ٤٨٠٠ جنيه (ب) ٥٢٠٠ جنيه

(ج) ٥٣٠٠ جنيه (د) لا شيء مما سبق .

الحالة الثالثة :

بلغت تكلفة إحدى الآلات التي تم استخدامها في ١/١/١٩٨٥ مبلغ ٢٠٠٠ جنيه وقدرت سنوات حياتها الإنتاجية في ذلك التاريخ بشماني سنوات وقيمة الخردة المتوقعة ٢٠٠٠ جنيه . وفي ١/١/١٩٨٩ تبين للإدارة أنه يمكن لهذه الآلة وأن تعمل ستة سنوات إضافية وأن قيمة الخردة المتوقعة ١٠٠٠ جنيه . فإذا علمت أن المنشأة تستخدم طريقة القسط الثابت في حساب إهلاك الآلات ، فإن مصروف إهلاك سنة ١٩٨٩ مقرباً لأقرب جنيه يبلغ :

(أ) ١٦٦٧ جنيه (ب) ١٣٣٣ جنيه

(ج) ٢٢٥٠ جنيه (د) ١٨٠٠ جنيه

(هـ) لا شيء مما سبق .

الحالة الرابعة :

اشترت إحدى المنشآت سيارة مستعملة بمبلغ ١٤.٠٠٠ جنيه في ١٥/٦/١٩٩٠ وقد بلغت تكاليف إصلاح السيارة واستبدال قطع الغيار اللازمة قبل البدء في إستخدامها ٣.٠٠٠ جنيه . وقد بدء في إستخدام السيارة اعتباراً من ١٩٩٠/٧/١ . وقد قدرت سنوات الحياة الإنتاجية للسيارة بأربعة سنوات . وقيمة الحردة المتوقعة ١.٠٠٠ جنيه . وتستخدم المنشأة طريقة القسط الثابت في حساب إهلاك السيارات . فإذا تم تسجيل تكاليف إصلاح السيارة وقطع الغيار اللازمة عن طريق الخطأ علي أنها مصروفات صيانة وإصلاح عادية وكانت الفترة المحاسبية للمنشأة تنتهي في ٣١/١٢ من كل عام فإن ذلك الخطأ يؤدي إلي :

(أ) تضخيم مصروفات الفترة المحاسبية المنتهية في ٣١/١٢/٩٠ بمبلغ ٢٦٢٥ جنيه .

(ب) تضخيم قيمة الأصول في الميزانية العمومية في ٣١/١٢/٩٠ بمبلغ ١٦٧٥ جنيه .

(ج) تخفيض مصروفات الفترة المحاسبية المنتهية في ٣١/١٢/٩٠ بمبلغ ٢٢٥٠ جنيه .

(د) تخفيض قيمة الأصول في الميزانية العمومية في ٣١/١٢/٩٠ بمبلغ ٢٢٥٠ جنيه .

الحالة الخامسة :

بلغت تكلفة إحدى الآلات ٢٥٠٠٠ جنيه . وقد تم بيعها بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه . فإذا كان نصيب هذه الآلة من مجمع الإهلاك حتى تاريخ البيع ٢٢٥٠٠ جنيه ، فإن المكاسب أو الخسائر الرأسمالية تكون :

(أ) ١٠٠٠ جنيه خسائر .

(ب) ١٠٠٠ جنيه مكاسب .

(ج) ٢٥٠٠ جنيه خسائر .

(د) ٢٥٠٠ جنيه مكاسب .

الحالة السادسة :

بلغت تكلفة إحدى السيارات القديمة ٣٠٠٠٠ جنيه . وقد تم مبادلة هذه السيارة بأخرى جديدة يبلغ سعرها ٥٠٠٠٠ جنيه . بأفتراض أن نصيب السيارة من مجمع الإهلاك حتى تاريخ المبادلة يبلغ ٢٨٠٠٠ جنيه وأن البائع سمح بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه نظير السيارة القديمة ، تحدد تكلفة السيارة الجديدة وفقاً للقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً علي أساس :

(أ) ٤٧٥٠٠ جنيه .

(ب) ٤٩٥٠٠ " .

(ج) ٥٠٠٠٠ " .

(د) ٥٠٥٠٠ " .

الحالة السابعة :

بلغت تكلفة إحدى الآلات القديمة ٣٠٠٠٠ جنيه . وقد تم مبادلة هذه الآلة بأخرى جديدة تؤدي نفس الوظيفة بلغ سعرها ٥٠٠٠٠ جنيه . بأفتراض أن

نصيب الآلة من مجموع الإهلاك حتى تاريخ المبادلة يبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وأن
البائع سمح ببلغ ٤٠٠٠ جنيه نظير الآلة القديمة . تحدد تكلفة الآلة الجديدة وفقاً
للقواعد المحاسبية المقبولة عاماً علي أساس :

(أ) ٤٥٠٠٠ جنيه .

(ب) ٤٦٠٠٠ " .

(ج) ٥٠٠٠٠ " .

(د) ٥٤٠٠٠ " .

التصمين الثامن :

في ١٩٨٤/١/١ اشترت منشأة السلام سيارة نقل بضائع بلغ سعر
شراؤها ٦٦٠٠٠ جنيه . وقد قدرت سنوات الحياة الإنتاجية للسيارة بخمسة
سنوات وقيمة الخردة المتوقعة ٦٠٠٠ جنيه . وفي ١٩٨٧/١/١ قامت المنشأة
بعمل عمرة كاملة لموتور السيارة بلغت تكلفتها ٥٠٠٠ جنيه إلا أنه سيترتب
علي تلك العمرة أنه يمكن للسيارة أن تعمل لمدة ٣ سنوات أخرى وأن قيمة الخردة
المتوقعة ٧٠٠٠ جنيه . وتستخدم المنشأة طريقة مجموع أرقام السنوات في
حساب إهلاك سيارات النقل .

المطلوب :

- ١ - إجراء قيد اليومية اللازم لمصروف إهلاك سنة ١٩٨٤ .
- ٢ - إجراء قيد اليومية اللازم لإتبات عمرة السيارة في ١٩٨٧/١/١ .
- ٣ - إجراء قيد اليومية اللازم لمصروف إهلاك سنة ١٩٨٧ .

التصمين التاسع :

بلغت تكلفة إحدى الآلات التي تم استخدامها في خط الإنتاج في ١٩٨٢/١/٦ مبلغ ٢١٥٠٠ جنيه . وقد قدرت الحياة الإنتاجية لهذه الآلة بأربعة سنوات وقيمة الخردة المتوقعة ١٥٠٠ جنيه . وقد تم بيع هذه الآلة في ١٩٩٠/٧/٨ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه

والمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات مصروف إهلاك الآلة سنة ١٩٩٠ وكذلك بيع الآلة :

١ - بافتراض أن المنشأة تستخدم طريقة القسط الثابت في حساب إهلاك الآلة .

٢ - بافتراض أن المنشأة تستخدم طريقة مجموع أرنام السنوات في حساب إهلاك الآلة .

التصميم العاشر :

قامت منشأة الكمال في ١٩٨٩/٧/١ بمبادلة آلة مستعملة بآلة جديدة تؤدي نفس الوظيفة . وقد بلغ سعر الآلة الجديدة ٢٣٠٠٠ جنيه . وتبلغ تكلفة الآلة المستعملة ١٩٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها حتى تاريخ المبادلة ١٤٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

١ - إجراء قيد اليومية اللازم لعملية المبادلة وفقاً للقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بافتراض أن البائع سمح بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه نظير حصوله على الآلة القديمة وأن المنشأة قامت بسداد الباقي نقداً .

٢ - افتراض أن البائع سمح بمبلغ ٦٢٠٠ جنيه نظير الآلة المستعملة وأن المنشأة قامت بسداد الباقي نقداً . ما هو قيد اليومية اللازم لعملية المبادلة وفقاً للقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

٣ - افترض أن الآلة الجديدة لا تؤدي نفس وظيفة الآلة القديمة وأن البائع

سمح بمبلغ ٦٢٠٠ جنيه نظير حصوله على الآلة القديمة . ما هو قيد اليومية
اللازم لعملية المبادلة وفقاً للقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

التصمين الحادي عشر :

فى ١٩٨٤/١/١ اشترت منشأة محمد خليل آلة بلغت تكلفتها
٤٢٠٠٠ جنيه وتقدر سنوات حياتها الإنتاجية بخمس سنوات وقيمة المخردة
المتوقعة ٢٠٠٠ جنيه . وقد تم مبادلة هذه الآلة بأخرى جديدة تؤدى نفس
الوظيفة فى ١٩٨٧/١/٧ . إذا علمت أن المنشأة تستخدم طريقة المعدل
الثابت على الرصيد المتناقص فى حساب إهلاك الآلة .
المطلوب :

- ١ - أن تحسب مجمع إهلاك الآلة كما يظهر فى ١٩٨٧/١/١ .
- ٢ - إجراء قيد اليومية اللازم لاثبات إهلاك الآلة القديمة سنة ١٩٨٧ .
- ٣ - افترض أن سعر الآلة الجديدة ٨٥٠٠٠ جنيه وأن البائع سمح بمبلغ
١٤٠٠٠ جنيه نظير الآلة القديمة . ما هو قيد اليومية اللازم لعملية
المبادلة .

- ٤ - افترض أن قيمة السماح الممنوح على الآلة القديمة ٦٠٠٠ جنيه .
ما هو قيد اليومية اللازم لعملية المبادلة .

التصمين الثاني عشر :

فى ١٩٨٦/١/١ قامت منشأة النصر بشراء حاسب آلى بلغت تكلفتة
٢٠٠٠٠ جنيه . وقد قدرت الحياة الإنتاجية للحاسب ٥٠٠٠ ساعة تشغيل
بعدها لا يكون له أى قيمة خردة . وتتبع المنشأة فى حساب إهلاك الحاسبات
الآلية طريقة وحدات الإنتاج (ساعات التشغيل فى هذه الحالة) . وقد تم
تشغيل الحاسب الآلى ١٢٠٠٠ ساعة ، ١٥٠٠٠ ساعة ، ١٠٠٠٠ ساعة فى
السنوات ٨٦ ، ٨٧ ، ٨٨ على التوالي . فإذا علمت أن الإدارة قررت تخريد

الحاسب الآلى فى ١٩٨٩/٧/١ بعد أن عمل ... ٥ ساعة تشغيل خلال السنة :

المطلوب :

- ١ - إجراء قيد اليومية اللازم لإنبات مصروف إهلاك الحاسب الآلى سنة ١٩٨٩ .
- ٢ - إجراء قيد اليومية اللازم لتخريد الحاسب الآلى بافتراض أنه ليس له قيمة بيعية متوقعة .

الفصل الثامن

فى جرد الإستثمارات المالية والحقوق غير النقدية والأصول غير الملموسة

١ - مقدمة وخطة الفصل :

يتناول هنا الفصل الجرد والتسويات الجردية المتعلقة بما تبقى من أصول غير نقدية قد تكون ذات أهمية فى ميزانية بعض الوحدات الاقتصادية . فيتناول الفصل جرد الإستثمارات فى أوراق مالية بخلاف السندات ، ويتناول جرد الحقوق غير النقدية ثم يتناول جرد الأصول غير الملموسة .

٢ - جرد الإستثمارات المالية فى أوراق مالية بخلاف السندات :

قد تقوم الوحدة المحاسبية بالإستثمار فى وحدات أخرى عن طريق شراء أوراق مستندات حصص ملكية فى هذه الوحدات ، يطلق عليها الأسهم ، كما قد تقوم بالإستثمار فى شراء سندات تصدرها هذه الوحدات أو فى سندات حكومية . وتعتبر السندات من الأصول النقدية لأن قيمتها الاسمية تتحدد بعدد وحدات محدد من النقود يمكن الحصول عليها فى أجل معين . أما الإستثمارات فى أسهم ورأس المال فهي تمثل مستندات مشاركة فى ملكية الشركات المصدرة لهذه الأسهم ، ورغم أنها تكون ذات قيمة إسمية فى غالبية الأحوال إلا أنها غير محددة للقيمة لا من حيث وحدات النقدية التى يمكن الحصول عليها فى مقابلها ولا بأجل معين يمكن تحويلها إلى نقدية فيه . بمعنى أن مشترى هذه الأسهم ليس دائماً للشركة المصدرة لها بمبلغ معين يستحق له قبلها فى تاريخ معين ، وإنما هو شريك فى ملكيتها بقدر ما يمتلك من أسهم بالمقارنة بالعدد الكلى لأسهم رأس المال . وبالتالي فيكون له حق فى نصيب فى الأرباح التى تحققها الشركة المصدرة للأسهم ، كما قد يفقد إستثماراته أو جزء

منها إذا ما أصيبت الشركة بخسائر فادحة . ولذلك لا تعتبر الإستثمارات المالية في أسهم رأس المال الخاصة بشركات أخرى من الأصول النقدية لأنها لا تتطوى على حق نقدي ثابت في المستقبل والأجل .

وقد تكون الإستثمارات في أوراق مالية قصيرة الأجل ، بمعنى أن شرائها ليس لفرض الاحتفاظ بها لأجل طويلة ، وإنما لإستثمار فائض النقدية لفترة قصيرة ، كما قد تكون طويلة الأجل ، بمعنى أن شرائها يتم لأغراض الاحتفاظ بها لمدة طويلة تحقيقاً لأغراض أخرى بخلاف إستثمار فائض النقدية .

ويتم تسجيل الإستثمارات في أوراق مالية ، سواء كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل ، بجملة التكاليف وقت الشراء ، والتي تتطوى على ثمن الشراء مضافاً إليه أية عمولات أو مصاريف أخرى تربط بالعملية وقت حدوثها . فإذا قامت شركة الفلاح التجارية مثلاً بشراء ١٠٠٠ سهم من أسهم للتحدة للإسكان من البورصة بواقع ١٠,٥ جنيه للسهم ، وبلغت مصاريف الشراء من سمرة وعمولات ١٠٥ جنيه ، لأغراض الاحتفاظ بها لمدة طويلة ، فإن إثبات العملية يكون كالآتي :

١٠٦٠٥	من حـ الإستثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية (حـ) إستثمارات في أسهم للتحدة للإسكان إلى حـ النقدية	تاريخ الشراء
١٠٦٠٥		

وإذا قامت نفس الشركة بشراء ٥٠٠ سهم من أسهم بنك مصر أمريكا بسعر ١١ جنيه للسهم مضافاً إليها سمرة وعمولات مبلغ ٢٥٠ جنيه في ١٩٨٥/١/٥ ، لإستثمار فائض النقدية وإعادة بيعها في البورصة عند الحاجة إلى نقدية ، فإن إثبات هذه العملية يكون كالآتي :

٨٥/١/٥	من حـا الإستثمارات قصيرة الأجل في أوراق مالية (حـا إستثمارات في أسهم بنك مصر - أمريكا) إلى حـا التقفية	٥٧٥٠
		٥٧٥٠

وإذا ما حلت الحاجة إلى تقفية فإن الوحدة المحاسبية تستطيع بيع جزء من إستثماراتها قصيرة الأجل أو كلها . وقد يترتب على عملية البيع تحقيق أرباح أو خسائر تتمثل في الفرق بين صافي حصيله البيع والتكلفة عند الشراء . فإذا افترضنا مثلاً أن شركة القلاح باعت ٢٠٠ سهم من أسهم بنك مصر أمريكا في ٢/٢٣ بسعر ١٢,٥ جنيه للسهم وبلغت مصاريف البيع ٩٥ جنيه فإن إيجاب العملية يكون كالآتي :

$$\begin{aligned}
 &\text{تكلفة السهم عند الشراء} = ٥٧٥٠ \text{ جنيه} \div ٥٠٠ \text{ سهم} = ١١,٥ \text{ جنيه} \\
 &\text{تكلفة الأسهم المباعة} = ١١,٥ \times ٢٠٠ = ٢٣٠٠ \text{ جنيه} \\
 &\text{صافي حصيله البيع} = ٢٥٠٠ - ٩٥ = ٢٤٠٥ \text{ جنيه} \\
 &\text{ويكون القيد كالآتي :}
 \end{aligned}$$

٢٤٠٥	من حـا التقفية إلى ملكورين :
٢٣٠٠	حـا الإستثمارات قصيرة الأجل في أوراق مالية ٨٥/٢/٢٣
١٠٥	(حـا إستثمارات في أسهم بنك مصر - أمريكا) حـا أرباح بيع الإستثمارات قصيرة الأجل

وإذا قامت الشركة في ٨٥/٤/٢٥ يبيع باقى أسهم بنك مصر أمريكا بسعر ١١,٣ جنيه للسهم ومصاريف بيع ١١٢ جنيه ، فإن إثبات العملية يكون كالآتى :

$$\text{تكلفة الأسهم المباعة} = ٣٠٠ \times ١١,٥ = ٣٤٥٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{صافى حصة البيع} = ١١٢ - ٣٣٩٠ = ٣٢٧٨ \text{ جنيه}$$

$$\text{خسائر البيع} = ١٧٢ \text{ جنيه}$$

ويكون القيد كالآتى :

٤/٢٥	من مذكورين :		
	ح/ا التقديرية		٣٢٧٨
	ح/ا خسائر بيع الإستثمارات قصيرة الأجل		١٧٢
	إلى ح/ا الإستثمارات قصيرة الأجل فى كورق مالية	٣٤٥٠	
	(ح/ا إستثمارات فى أسهم بنك مصر أمريكا)		

ويقتل حسلى أرباح البيع وخسائر البيع فى حساب الأرباح والخسائر . أما الإستثمارات المالية قصيرة الأجل فتظهر فى الأصول المتداولة فى الميزانية سابقة للتقديرية مباشرة (على أسس الترتيب التنازلى للأصول المتداولة) . أما الإستثمارات المالية طويلة الأجل فتظهر فى الميزانية بعد الأصول الثابتة وقبل الأصول المتداولة .

ويتحقق من وجود وملكية الإستثمارات المالية بشقيها عن طريق الإطلاع على شهادات الأسهم ومستندات الملكية . أما التحقق من القيمة فتختلف الطريقة للطريقة عملاً لحساب القيمة فى حالة الإستثمارات طويلة الأجل عنها فى حالة الإستثمارات قصيرة الأجل . فالقاعدة العامة أن نقيم الإستثمارات طويلة الأجل يكون بالكلفة ، بينما نقيم الإستثمارات قصيرة الأجل بالكلفة أو السوق أيهما أقل . غير

أن مبدأ الأفصاح وقاعدة الحيطة والحذر تؤدي إلى ضرورة توضيح سعر السوق للإستثمارات طويلة الأجل كملحوظة يائية في الميزانية . أما الإستثمارات قصيرة الأجل فيكون مخصص بالفرق بين التكلفة وسعر السوق في حالة إنخفاض سعر السوق عن التكلفة ، أو يذكر سعر السوق كملحوظة يائية في حالة زيادة سعر السوق عن التكلفة.

فلو افترضنا مثلاً أن رصيد الإستثمارات في أوراق مالية في دفتر الشركة العامة للتجارة في ٨٥/١٢/٣١ أظهر الآتي : إستثمارات طويلة الأجل في أسم شركة العامرية للغزل والنسيج ٢٥٦٠٠ جيه ، إستثمارات قصيرة الأجل في أسهم الغزل الأهلية ١٢٥٠٠ جيه . وقد بلغ سعر السوق لهذه الإستثمارات على التوالي ٣٠١٠٠ جيه ، ١١٤٠٠ جيه ، فإنه يلزم تكوين مخصص لإنخفاض أسعار الإستثمارات المالية قصيرة الأجل بمبلغ ١١٠٠ جيه بالقيد التالي :

٨٥/١٢/٣١	من حـ/ا عتق هبوط أسعار إستثمارات مالية قصيرة الأجل		١١٠٠
	إلى حـ/ا مخصص هبوط أسعار إستثمارات مالية قصيرة الأجل	١١٠٠	

وتظهر الإستثمارات في الميزانية كالآتي :

الشركة العامة للتجارة

الميزانية العمومية في ٨٥/١٢/٣١

الأصول	جيه	جيه
الأصول الثابتة :	جيه	
.		
.		
مجموع الأصول الثابتة	—
إستثمارات مالية طويلة الأجل		٢٥٦٠٠
(سعر السوق ٣٠١٠٠ جنيه)		
الأصول المتداولة :		
.	
جيه		
١٢٥٠٠ إستثمارات مالية قصيرة الأجل		
١١٠٠ - مخصص هبوط أسعار		
—	١١٤٠٠	
تقليد	
مجموع الأصول المتداولة	—

هنا ولا يتم إثبات ليرادات الإستثمارات في أسهم الشركات الأخرى ، سواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل إلا إذا قامت هذه الشركات بإعلان توزيع الأرباح قبل إنتهاء السنة المالية (الفترة المحاسبية) ، وبصرف النظر عن واقعة السداد . فلو افترضنا مثلاً أن شركة العامرية قد أعلنت عن توزيع أرباح بواقع جنيه للسهم في ٨٥/١٢/٣٠ وكان عدد الأسهم المملوكة للشركة العامة للتجارة ٢٥٠٠ سهم ، فإنه يلزم إثبات ذلك في دفاتر الشركة العامة للتجارة بالتقيد التالي :

١٢/٣٠	من ح/ توزيعات الأرباح المستحقة لنا	٢٥٠٠
	إلى ح/ ليرادات الإستثمارات في أوراق مالية	٢٥٠٠

ذلك بصرف النظر عن توقيت قيام شركة العامرية بصرف التوزيع . أما إذا تم الإعلان في ٨٦/١/١ فإن سنة ١٩٨٥ لا تستفيد بأى شيء من التوزيعات .

٣ - الحقوق غير النقدية قصيرة الأجل وطويلة الأجل :

الحقوق غير النقدية هي أصول تتطوى على خدمات تحصل عليها الوحدة المحاسبية في المستقبل ومسددة قيمتها مقدماً في الحاضر ، وهي تمثل قيمة حق الوحدة المحاسبية في الحصول على هذه الخدمات عينا وليس حقاً في إسترداد القيمة نقداً . ومن أمثلة هذه الحقوق جميع ما يسمى محاسبياً بالمصروفات المقدمة ، كالإيجارات المقدمة ، والتأمين المقدم ، والإشتراكات المقدمة ، وما إلى ذلك . وتعتبر المصروفات المقدمة عموماً من الأصول المتداولة إذا كانت الخدمة للتوقعة منها ينتظر الحصول عليها خلال فترة محاسبية أو دورة عمليات أيهما أكبر . أما إذا طالّت الفترة عن ذلك فيطلق عليها الحقوق غير النقدية طويلة الأجل .

والحقوق غير النقدية طويلة الأجل هي أصول ليس لها وجود مادي ، وتستمد قيمتها مما يترتب على إقتنائها من حقوق للوحدة المحاسبية . ومن أمثلة هذه الأصول عقود الإيجار طويلة الأجل ، والحملات الإعلانية المسددة القيمة والتي تغطي فترات طويلة ، وحقوق الإمتياز والحكر ، والعلامات التجارية وحقوق التأليف ، وما شابه ذلك.

٣ - أ - الحقوق غير النقدية :

تشأ الحقوق غير النقدية نتيجة سداد المصروفات قبل الحصول على الخدمات المقابلة لها . وإذا تم الحصول على هذه الخدمات خلال الفترة المحاسبية فإن هذه الحقوق تتحول من أصول إلى مصروفات . أما إذا لم يتم الحصول على هذه الخدمات أو جزء منها خلال الفترة المحاسبية ، فإن ما يتحول إلى مصروفات يقتصر على قيمة ما تم الحصول عليه فعلاً من خدمات حتى نهاية الفترة المحاسبية ، تحقيقاً لمبدأ المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات ، وتطبيقاً لأساس الإستحقاق انحاسبي .

فلذا قامت منشأة الخلود مثلاً باستئجار ساحة معارض لاستجانتها في ٨٤/٣/١٦ لمدة ستين بمبلغ ٩٦٠٠ جيه سددت مقدماً ، وكانت السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام ، فإنه يلزم إثبات هذه العملية في ٨٤/٣/١٦ وإجراء التسويات الجردية في ٨٤/١٢/٣١ وفي ١٩٨٥/١٢/٣١ على الوجه التالي :

٨٤/٧/١٦	من حـ / الإيجار للمقدم إلى حـ / التقدي	٩٦٠٠	٩٦٠٠
٨٤/١٢/٣١	من حـ / مصاريف الإيجار إلى حـ / الإيجار للمقدم $٩٦٠٠ \times \frac{١}{٢٤} \times ٩,٥$ شهر	٣٨٠٠	٣٨٠٠
٨٥/١٢/٣١	من حـ / مصاريف الإيجار إلى حـ / الإيجار للمقدم $٩٦٠٠ \times \frac{١}{٢٤} \times ١٢$	٤٨٠٠	٤٨٠٠

ويبقى بعد ذلك إيجار شهرين ونصف لتتحمل به سنة ١٩٨٦ .

ويتم التحقق من وجود وملكية الحقوق غير التقدي بالرجوع إلى مستندات سند القيمة وشروط التعاقد . ويراعى أن مبدأ إعتبار كل ما يسدد مقدماً من الأصول إلى أن يتم الحصول على الخدمة فيتحول الأصل إلى مصروف يسهل من القيام بهذه العملية .

لما التحق من القيمة فيعنى تحديد قيمة المتبقى من هذه الخدمات للمتظرة وما تم الحصول عليه فعلاً بالنسبة والنسب الزمنى (أو النسبة والنسب الكمي في بعض الأحيان) .

وتحول قيمة ما يتم الحصول عليه من هذه الخدمات إلى مصروفات ، إذا تم الحصول عليها خلال الفترة المحاسبية ، أما يتبقى في ذمة الغير من هذه الخدمات فيظل

من مكونات الأصول (المتداولة عادة) . هذا وما ينطبق على الإيجار المقدم لفترة محددة ينطبق على باقي بنود المصروفات . لاحظ أن الإيرادات المستحقة من الأصول أيضاً ولكنها من الأصول النقدية ، أى التى يتم الحصول على قيمتها نقداً فى تاريخ محدد .

٣ - ب . الأصول غير النقدية طويلة الأجل :

عادة ما تقوم الشركات فى العصر الحديث بإستأجار خدمات الأصول لفترة طويلة بدلاً من شرائها . ويترتب على ذلك أن خدمات الأصل تظل متاحة للوحدة لإستخدامها ما دام عقد الإيجار سارياً . وقد تطول مدة الإيجار لتغطي ٢٠ عاماً أو ٥٠ عاماً بالنسبة للأراضى مثلاً . وقد ينص فى عقد الإيجار طويل الأجل أن تسدد قيمة الإيجار كله دفعة واحدة عند بداية سريان العقد .

هذا ولا شك فى أن القيمة المدفوعة فى عقد إيجار خدمات الأصول لمدة طويلة تعتبر من الحقوق طويلة الأجل التى يمكن للمستأجر على أساسها الحصول على خدمات الأصول على مدار مدة العقد دون أن يكون له الحق فى إسترداد القيمة نقداً .

فإذا قامت إحدى الشركات مثلاً بأستأجار قطعة أرض قضاء لتشيدين إنتاجها ومستلزماتها لمدة ٢٠ سنة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وسددت القيمة مقدماً فى ٨٨/١/١ ، فإنه يصبح من الواضح أن كل سنة سوف تتحمل بما يعادل ٢٥٠٠ من المصروفات ، أى أن الأصل سوف يتحول إلى مصروفات بمعدل ٢٥٠٠ جنيه كل سنة . ويكون قيد سداد الإيجار -

من حـ الإيجار لأراضى قضاء للتشيدين سداد مقدماً	٥٠٠٠٠	
إلى حـ النقدية	٥٠٠٠٠	
سداد قيمة عقد إيجار الأرض القضاء لمدة ٢٠ سنة ٨٨/١/١		

وفي ٨٨/١٢/٢١ يتم تسوية الإيجار للمقدم بمقدار ما تحول منه إلى مصروفات

بالقيد .

٢٥٠٠	من حـ/ إيجار الأراضي (مصروف)
٢٥٠٠	إلى حـ/ إيجار أراضي قضاء للشهين مدد مقدماً
	تسوية الإيجار للمقدم بمقدار ما استغلت به سنة ١٩٨٨

لاحظ أن القيمة الفعلية لعقد الإيجار لا تبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه بل تزيد عن ذلك كثيراً بمقدار تكلفة الفرصة البديلة التي كان من الممكن استثمار النقدية فيها لمدة ٢٠ سنة . ولو افترضنا على سبيل التبسيط أن معدل الفائدة السنوية هو ٢١٠ لكن من الأصح تسوية إيجار سنة ٨٨ كالتالي :

٢٧٥٠	من حـ/ إيجار الأراضي
	إلى حـ/ كروان
٢٥٠٠	حـ/ إيجار أراضي قضاء للشهين مدد مقدماً
٢٥٠	حـ/ فوائد الدفعة على ما ينص العام من إيجار مقدم

ولا شك أن إيجار سنة ١٩٨٩ سيكون بالقياس

٣٠٠٠	من حـ/ للإيجار
	إلى حـ/ كروان
٢٥٠٠	حـ/ إيجار أراضي قضاء للشهين مدد مقدماً
٥٠٠	حـ/ فوائد الدفعة على قسط الإيجار للمقدم لمدة ستين

وترتب على ذلك أن قسط إيجار السنة الأخيرة سوف يحمل فوائد بواقع ٢١٠ لمدة ٢٠ عاماً أي بواقع ٢٢٠٠ وبالتالي يصبح إيجار السنة الأخيرة ٧٥٠٠ جنيه منها ٥٠٠٠ جنيه فوائد دفعة على القسط .

ورغم ما يترتب على ما تقدم من مغالطة لأنفسنا ، حيث أن فوائد السنة الأولى يلزم حسابها على مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وفوائد السنة الثانية يلزم حسابها لمبلغ ٤٧٥٠٠ جنيه ، وفوائد السنة الثالثة لمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه وهكذا ، أى على الرصيد المتبقى من المبلغ الذى تم استثماره فى الإيجار ، ولو تم ذلك لكان مقدار ما تتحمل به كل سنة من الفوائد على الإيجار للقدم متناقصاً - بدلاً من أن يكون متزايداً .

ولكننا لن نخوض على هذا المستوى المبني من الدراسة فى خضم هذه المشكلة - ونكتفى بالقول بأن ما يزداد به الإيجار نتيجة الفوائد بصرف النظر عن مقداره سوف يؤدي إلى زيادة المصروفات فى جانب ويؤدي إلى زيادة الإيرادات بنفس القدر فى الجانب الآخر ، وبالتالي فمحصلة أى من الطرق الثلاثة على الأرباح واحدة . وبنا نكتفى بالمعالجة المبسطة ، ألا وهى تحويل ما يقابل الخدمات المستفيدة من أصل إلى مصروف ، وفى مثالنا الجارى تتحمل كل سنة من السنوات العشرين بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه إيجار لأراضى .

وقياساً على ما تقدم تعتبر الحملات الاعلانية لمدة تزيد عن سنة من الحقوق غير التقديرية ويلزم تسويتها فى نهاية كل فترة لتحويل ما يخص ما انتقص إلى مصروفات والإبقاء على ما يفيد الفترات المقبلة من بين الأصول وهكذا .

٤ - الأصول غير الملموسة :

تشمل الأصول غير الملموسة فى موارد حقيقية ليس لها كيان مادي ملموس ولكن أثرها يكون محسوساً فى زيادة معدلات الربحية عما يمكن أن تكون عليه بدونها . فشهرة المحل مثلاً ، والتي تعتبر المثل البارز للأصول غير الملموسة ، تتمسك آثارها فى زيادة المبيعات وثقة العملاء وزيادة الأرباح . كما أن حق الاختراع يمنع المنافسين من استغلال ما ينطوى عليه من مزايا تتعكس على زيادة الأرباح حيث يجعل الوحدة المحاسبية التي تمتلك الحق فى مركز إحتكارى فيما يتعلق بالنتائج التي تترتب عليه لفترة زمنية طويلة نسبياً ، ومن ثم تزداد أرباحها عن المنافسين . كذلك الأمر فيما

يتعلق بحق الإمتياز أو المحكر أو العلامات التجارية ، وكلها من الأصول غير الملموسة .
وعادة ما تظهر شهرة المحل في الدفاتر نتيجة الشراء أو إعادة التقييم ، كما سيرد
تفصيلاً في دراسات لاحقة ، ولن نتحقق من الوجود والملكية أو حتى كيفية حساب
القيمة علي هذا المستوى المبني من الدراسة . ونكتفي بالقول أن شهرة المحل قد
تستقد (تهلك) أو قد لا تستقد ، وإذا تم إستفادها فعادة ما يكون ذلك بالقسط
الثابت على مدار عدد محدود من السنوات . فلو كان لدى الوحدة المحاسبية شهرة
محل بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وتقرر إستفادها على مدار ٥ سنوات ، فأن قيد الإستفاد
السوى يكون :

من حـ/ إستفاد الشهرة	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
إلى حـ/ شهرة المحل	١٠٠٠٠	

ثم يقلل حساب الإستفاد في حـ/ الأرباح والخسائر وتقص الشهرة بمقدر
١٠٠٠٠ جنيه ، حيث لا يكون لها مخصص إستفاد في العادة .

أما حقوق الإمتياز والإختراع والمحكر والعلامات التجارية فيتم التحقق من الوجود
والملكية عن طريق المستندات المثبتة لذلك . وعادة ما تقوم هذه الحقوق لفترة زمنية
معية تتراوح من ٥ إلى ٥٠ سنة أو ما يزيد في بعض الأحوال . وتخضع هذه الحقوق
للإستفاد على طريقة القسط الثابت على مدار الفترة المحددة من العقد ، والتي عادة ما
ينظمها القانون بالنسبة لبعض هذه الحقوق . وعندما يتقرر إستفادها :

يجعل حساب الإستفاد مدنياً

وحساب الحق دائماً

ثم يقلل حساب الإستفاد في حـ/ الأرباح والخسائر . وينخفض الحق بمقدر
ما يستفد منه دون تكوين مخصص ، كما هو الحال في شهرة المحل .

• - المصروفات الإيرادية المؤجلة :

عادة ما تتطوى هذه على عشار يندىء التشغيل ومصاريف التأسيس وغيرها من العناصر التي كان من الممكن إعتبارها مصروفاتاً لو فتحت الإيرادات التي كانت متوقعة منها ، فيتم رسمتها في حساب المصروفات الإيرادية المؤجلة إلى أن تحقق الإيرادات الكافية لاستفادها ، فيتم إستفادها على مدار عدد قليل من السنوات بجعل حساب الإستفاد مدينياً وحساب المصروفات الإيرادية المؤجلة دائئياً ، ويقفل حساب الإستفاد في حساب الأرباح والخسائر ، وتنقص المصروفات الإيرادية المؤجلة بمقتلر ما يتم إستفادتها .

أسئلة وتمارين الفصل الثامن

أولاً : الأسئلة :

- ١ - أشرح كيف يطبق عرف الحيطة والحذر في شأن تقييم الإستثمارات المالية قصيرة الأجل وطويلة الأجل .
 - ٢ - لماذا تعتبر للمصروفات المقدمة من الأصول غير النقدية ، ولماذا تعتبر الإيرادات المستحقة من الأصول النقدية .
 - ٣ - ماذا يترتب على إستفاد الأصول غير للموسعة فيما يخص تطبيق مبدأ المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات وقرر ذلك على القيم الظاهرة في الميزانية .
 - ٤ - برر لماذا تعتبر كل إجابة من الأجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية خطأ أو صواب :
- الحالة ١ :

قامت إحدى الشركات بشراء ١٠٠٠ سهم من أسهم رأس مال شركة مصر لتسمية الصناديق ، القيمة الاسمية للسهم ١٠٠ جنيه بمبلغ ٩٨٠٠٠ جنيه ، وبلغت السمسرة والمصاريف ٥٠ جنيه ثم باعت نصفها بعد أسبوع بمبلغ ٥٣٠٠٠ جنيه ، وترتب على ذلك .

أ - تكون الشركة قد حققت أرباحاً على إستثماراتها المالية قدرها ٣٩٧٥ جنيه طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية .

ب - تقتصر الأرباح على مبلغ ٢٩٥٠ جنيه حيث ما زاد على القيمة الاسمية للمباع هو ٣٠٠٠ جنيه يخصم منه المصاريف البالغ قدرها ٥٠ جنيه .

ج - يعتبر ما تحقق من أرباحاً وأرباحاً رأسمالية لأن الأسهم تعتبر من الأصول الرأسمالية .

د - كل ما تقدم ممكن ، هـ - بعض ما تقدم ممكن ،

و - شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٢ :

قامت إحدى الشركات بالتعاقد على حملة إعلانية لمدة ٥ سنوات مع هيئة الإذاعة والتلفزيون للإعلان عن منتجاتها . وقد بلغت تكلفة الحملة طبقاً للاتفاق ٥٠٠٠٠ جنيه ، غير أنه عندما أرادت الشركة سداد قيمة الحملة مقدماً حصلت على خصم نقدي قدره ٢١٠ ، وقد بلغت الإعلانات في الظهور إعتباراً من ٩١/٤/١ . فيترتب على ذلك .

أ - أن يبلغ إستفاد الحملة في ٩١/١٢/٣١ مبلغ ٧٥٠٠ جنيه حيث يحمل لحساب الأرباح والخسائر بينما يستفد من الحملة دفترأ مبلغ ٦٧٥٠ جنيه ويعتبر مبلغ ٧٥٠ جنيه الباقية بمثابة فوائد دقته .

ب - تبلغ تكلفة الحملة ٤٥٠٠٠ جنيه ويكون إستفادها السنوى ٩٠٠٠ جنيه تحمل لحساب الأرباح والخسائر ويجعل حاب الحملة الإعلانية دقناً بها .

ج - لا شك في أن نصيب سنة ١٩٩١ من إستفاد الحملة يبلغ ٦٧٥٠ جنيه .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٣ :

بلغ رصيد الإيجار المقدم في ميزان المراجعة قبل التسويات ٢٢٠٠٠ جنيه ، وكان يمثل ما تبقى مما سدد في ٩١/١/١ إيجاراً لأحد معارض البيع لمدة ٥ سنوات، وفي ذات الوقت أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات لإيجارات مستحقة بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه تمثل إيجار مبنى الشركة بالقاهرة للهيئة التي تتبعها لمدة ستين ماضيتين ، وهذا يعنى .

أ - الإيجار للقدم من الأصول غير النقدية في هذه الحالة ويلزم تسويته بما تم
إستفاده على مدار عام ١٩٩٢ يجعله ذاتاً وحساب الإيجار المدين مدينياً بمبلغ
٨٠٠٠ جنيه .

ب - لا شك في أن الإيجارات المستحقة لإيجارات دقيقة وبالتالي فهي من
الأصول النقدية ولكن يبدو أن الهيئة لم تسدد الإيجار المستحق عليها للشركة بعد
وبالتالي يجعل مدينياً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه وحساب الإيجار الدائن ذاتاً .

ج - يلزم إعتبار الإيجار المستحق قبل الهيئة عن الستين للماضيتين من الديون
للمدومة حيث أنه من الأصول النقدية .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - لا شيء مما تقدم .

الحالة ٤ :

إستغرق إنشاء أحد المشروعات ٥ سنوات ، بلغت خلالها مهابا ومرتببات وأجور
العاملين والمياه والإنارة إلخ ، من العناصر التي لم تستقد في إنشاء أو إعداد
الأصول ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد أعتبرت هذه البنود كمصروفات إيرادية مؤجلة لحين
إستفادها بعد إنتهاء فترة تجارب بدئ التشغيل على مدار خمس سنوات ، وبالتالي :

أ - تعتبر المصروفات الإيرادية المؤجلة من بنود المصروفات المؤجل الإعتراف بها
لحين الحصول على الإيرادات التي ينتظر أن تتحقق منها .

ب - بما أنها مصروفات لازمة لإنشاء المشروع ككل فهي تعتبر من الأصول
غير الملموسة ولا يجوز إستفادها إلا عندما يتحقق إيرادات من المشروع .

ج - هي قطعاً ليست من الأصول النقدية حيث لن يمكن إستردادها نقداً
بأى حال من الأحوال .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - لا شيء مما تقدم .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

أبحرحت محفظة الأوراق المالية لشركة النصر للتجارة على الأوراق الآتية في ١ / ١٩٨٥ : ٢٠٠٠ سهم من أسهم شركة مصر للإستيراد والتصدير تكلفت ٢١٢٣٢ جنيه ، ٢٠٠٠ سهم من أسهم بنك التنمية تكلفتها ٢٢٢٠٠ جنيه ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك السويس تكلفتها ٢٠٥٠٠ جنيه ، ٢٤٥٠٠ جنيه ستلت قرض التنمية ٢٨ قيمة إسمية ١٠٠ جنيه للسند . وقد تمت العمليات التال خلال السنة :

١ - أعلنت شركة مصر للإستيراد والتصدير عن توزيع أرباح بواقع ٥٠ قر. للسهم في ١٩٨٥/١/١٥ ، وتم توزيع الأرباح فعلاً إعتباراً من ٨٥/٢/١ .

٢ - باعت شركة النصر للتجارة في ٨٥/٤/٢٥ عدد ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك التنمية بمبلغ ١٢١٠٠ جنيه وذلك لحاجتها إلى نقدية ، وقد بلغت مصاريف البيع والسمة ١١٧ جنيه .

٣ - في ٦/٢٢ قمت شركة النصر للتجارة بشراء ٢٠٠٠ سهم من أسهم المتحدة للإسكان بسعر السهم ١٧ جنيه ، وبلغت المصاريف والسمة ٢٠٠ جنيه وذلك إشتاراً لفائض النقدية .

٤ - في ١٩٨٥/١٠/١ ، أخطرها بنك الأسكندرية بتحصيل القوائد عل ستلت قرض التنمية لحسابها عن مدة سنة ، وبلغت مصاريف التحصيل وعمو البنك ١٤ جنيه .

٥ - في ١١/١٣ ، قامت الشركة ببيع باقى أسهم بنك التنمية بسعر السهم ١٠,٥ جنيه ، وبلغت مصاريف البيع والسمة ٥٦ جنيه .

٦ - في ١٢/٢٩ ، أعلن بنك قناة السويس عن توزيع أرباح بواقع ٢ جنيه

للسهم .

٧ - فى ١٩٨٥/١٢/٣١ ، كانت أسعار هذه الأوراق فى سوق الأوراق المالية كالآتى (للوحدة) .

أسهم الإستيراد والتصدير ١٢.٥ جنيه ، أسهم بنك التنمية ١١ جنيه ، أسهم بنك السويس ٣٢ جنيه . سندات قرض التنمية ٢٨ ، ٩٧ جنيه . أسهم للتحدة للإسكان ١٤.٥ جنيه . فإذا علمت أن الإستثمارات فى أسهم شركة الإستيراد والتصدير وفى سندات التنمية هى إستثمارات طويلة الأجل ، ينما باقى الإستثمارات قصيرة الأجل .

فالمطلوب : إثبات العمليات السابقة دفترياً وتحديد القيمة الدخيرة للإستثمارات المالية قصيرة الأجل وطويلة الأجل كما يجب أن تظهر فى الميزانية العمومية فى ١٩٨٥/١٢/٣١ ، مع توضيح كيفية العرض فى الميزانية .

التعريف الثانى :

أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات لإحدى الشركات الأرصدة التالية من بين الأرصدة للظاهرة فى دفتر الأستاذ فى ١٩٨٥/١٢/٣١ : إيجار مقدم ٣٦٠٠ جنيه ، أجور ٣٢٦٠٠ جنيه ، مقدم عقد الصيانة ٤٨٠٠ جنيه ، تأمين مقدم ٢٧٠٠ جنيه ، حملة إعلانية ٦٠٠٠ جنيه ، شهرة محل ١٢٠٠٠ جنيه ، حق إمتياز ٦٠٠٠٠ جنيه ، أراضي ٢٧٥٠٠ جنيه قلنا علمت أن :

١ - الإيجار المقدم هو الرصيد المتبقى من ما تم سداه فى ١٩٨٤/٧/١ إيجار مبنى الإدارة لمدة ستين .

٢ - من بين الأجور مبلغ ٤٠٠ جنيه سلف مقدمة للعاملين ، كما أن أجور الأسبوعين الأخيرين فى ديسمبر قد تم سداها فى ١/٣ وبلغت قيمتها ١٨٥٠ جنيه .

- ٣ - فى ١٩٨٥/٦/١ تم توقيع عقد صيانة مع الشركة لصيانة آلات شركة الغزل الوطنية لمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخه بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ، سدد منها مقدماً ٤٨٠٠ جنيه .
- ٤ - فى ٨٤/١٠/١ تم شراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنتين ونصف .
- ٥ - بلغت تكاليف الحملة الإعلانية فى ٨٣/١/١ عند التعاقد عليها ١٠٠٠٠ جنيه .
- ٦ - تم شراء شهرة المحل فى ٨٣/١/١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .
- ٧ - حق الإمتياز ينطى ٤٠ سنة إعتباراً من ٨٥/٤/١ .
- ٨ - فى ٨٥/١٢/٣١ تم التعاقد على بيع نصف الأراضى بمبلغ ٣٦٢٠٠ جنيه وتم تسجيل العقد وتحصيل القيمة فى ٨٦/١/٤ .
- المطلوب : إجراء ما يلزم من قيود لتسوية الأوضاع المتقدمة ، وبيان أثرها على الحسابات الختامية ، وتوضيح العرض فى الميزانية العمومية فى ١٩٨٥/١٢/٣١ .

الباب الثالث
في
جرد الفصول

مقدمة :

ستعرض في هذا الباب باختصار وتبسيط مفهوم جرد الخصوم بعنصرها الرئيسين وهما حقوق الملكية والإلتزامات .

ونبدأ بحقوق الملكية في الفصل التاسع حيث تعرض للأختلافات في عرضها في الميزانية مع إختلاف الشكل التنظيمي للمشروعات ، ونركز على التحويلات التي قد تصيب حقوق الملكية نتيجة أخطاء سنوات سابقة .

ويتهى الكتاب بالفصل العاشر الذى يمرض نجرد الإلتزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل .

الفصل التاسع

فى جرد حقوق الملكية

١ - مقدمة : الصاريف وخطة الفصل :

تقوم المحاسبة على إقراض إستقلال الوحدة المحاسبية ، التى تمثل دائرة إهتمام الإجراءات والمفاهيم والمبادئ والقواعد والنتائج المحاسبية التى تخص تلك الوحدة ، وعادة ما تكون للوحدة المحاسبية التى يفترض أنها مستقلة بشخصيتها عن الوحدات الأخرى وحدة إعتبارية أو معنوية ، ولكن ذلك لا يمنع أن تكون الوحدة المحاسبية وحدة حقيقية . والوحدة المحاسبية بهذا الوضع هى وسيط إعتبارى يمتلك مجموعة من الأصول هى فى حقيقتها تمثل مجموعة حقوق لمن قلموا بتوفيرها للوحدة المحاسبية لمزاولة نشاطها عن طريقها .

وتنقسم حقوق من لم حقوق فى أصول الوحدة المحاسبية إلى مجموعتين أساسيتين : مجموعة حقوق للملكية ، وهى تمثل حقوق الملاك فى أصول الوحدة المحاسبية التى يمتلكونها ، ومجموعة الإلتزامات ، وهى تمثل حقوق غير الملاك فى الأصول التى تقع فى حيازة الوحدة المحاسبية .

وسوف نتمرض فى هذا الفصل ، وعلى مستوى مبدئى من الدراسة لحقوق الملكية فى الأشكال التنظيمية المختلفة للوحدات المحاسبية ، وذلك على أن نتناول الإلتزامات فى الفصل التالى .

٢ - حسابات حقوق الملكية فى الأشكال التنظيمية المختلفة :

تختلف حسابات حقوق الملكية من شكل تنظيمى إلى آخر للوحدة المحاسبية . غير أنها فى الشكل التنظيمى الواحد تعتبر تقريراً نمطية ومستقرة . وفى هذا لعدد يمكن التمييز بين ثلاثة أشكال تنظيمية مختلفة للوحدات المحاسبية ، وهى المنشآت

الفردية ، وشركات الأشخاص ، وشركات الأموال .

فالشآت الفردية هي المشروعات التجارية أو الصناعية أو الزراعية أو الخدمية التي يمتلكها فرد واحد ، ويتخى من وراء إمتلاكها وإدارتها تحقيق الربح . أما شركات الأشخاص فهي تمثل فى المشروعات التي يشارك فى ملكيتها أكثر من شخصين ، وهي قد تزال عملاً تجارياً أو صناعياً أو خدماً أو زراعياً بغية تحقيق الربح . وشركات الأشخاص هي مشاركة بين عدد محدود من الأفراد يكونون عادة على معرفة وثيقة ببعضهم البعض ، ولذا يقال أنها تقوم على الإعتبار الشخصى . وهي تنقسم بدورها إلى شركات تضامن وشركات توصية بسيطة وشركات محاصة ، كما سوف يتم تناول مشاكلها بصورة تفصيلية فى دراسة متقدمة . أما شركات الأموال فهي تقوم على الإعتبار المالى وعادة ما تنقسم بدورها إلى عدد من الأنواع أهمها شركات المساهمة . وفى شركة المساهمة ينقسم رأس المال إلى حصص يطلق عليها أسهم تكون محدودة القيمة ويستطيع أن يشارك فيها عدد كبير جداً من الأفراد عن طريق إمتلاك هذه الأسهم .

وسوف نتناول حقوق الملكية فى كل من هذه الأشكال التنظيمية الثلاثة بقليل من التفصيل .

٣ - حقوق الملكية فى المنشآت الفردية :

يلزم بادئ ذى بدىء أن نميز بين حقوق الملكية ورأس المال . فرأس المال هو ما يساهم به المالك فى سبيل إنشاء المشروع أو توسيع دائرة نشاطه من أموال لم تكن مخصصة للمشروع وخصصها المالك له . بينما حقوق الملكية تتضمن كل حقوق المالك فى أصول المشروع أو الوحدة المحاسبية ، وهذه تتضمن ، بالإضافة إلى رأس المال ، كل ما يحققه المشروع من أرباح يتركها المالك فيه لتوسيع دائرة نشاطه أو نطاق عملياته ، أو لتخفيض التزاماته . وتعتبر الأرباح الذى يطلق عليها عادة الأرباح المحجوزة جزءاً من حقوق المالك (أو للملاك) لأنه كان يستطيع سحبها للتصرف فيها لأغراض

تخصه ولا تخص الوحدة المحاسبية من ناحية ، ومن ناحية أخرى فهي بدليل لزيادة رأس المال من أموال صاحب المشروع الخاصة بنفسه المقتدر في الزمان والمكان .

وعند بداية حياة المشروع يكون رأس المال مساوياً لحقوق الملكية ، ولكن ما يحدث من تغيرات في حقوق الملكية بعد ذلك لا ترجع للتغيرات في رأس المال التي يجريها صاحب المشروع عن طريق السحب أو الأضافة فقط وإنما ترجع للتغيرات التي تطرأ على الأرباح المحجوزة نتيجة عمليات المشروع أو الوحدة المحاسبية .

وكما سبق أن ذكرنا فإن أصول الوحدة المحاسبية يتم تحويل الحصول عليها من ثلاثة مصادر رئيسية هي : رأس المال ، والأرباح المحجوزة ، والإلتزامات . ويمثل المصدران الأول والثاني حقوق ملكية صاحب (أو أصحاب) المشروع .

وحيث أننا بصدد الكلام عن حقوق الملكية في المنشآت الفردية التي يكون للمالك فيها مطلق التصرف في رأس ماله بالسحب منه أو الأضافة إليه ، وفي ما يحققه من أرباح يترك جزء منها في عمليات المشروع لتنمية حقوقه فيه أو بسحبها كلياً لإستخداماته الخاصة أو ربما لإستغلالها في مشروع آخر ، فإن الأجراءات المحاسبية السليمة تقتضي التمييز بين عنصرى حقوق الملكية ، ولو مجرد تحقيقاً لفرضية إستقلال الفترات المحاسبية . بمعنى أننا لو بدأنا عمليات الوحدة المحاسبية في بداية الفترة بما يمثل رأس مال صاحب الوحدة ، بصرف النظر عن مصدره ، فإن عمليات الوحدة خلال الفترة لا بد وأن تعكس نتائجها على حق ملكية صاحب المشروع في نهايتها . ولتحقيق ذلك يلزم التمييز بين رصيد الحقوق في بداية الفترة وما طرأ عليها من تغيرات خلال الفترة ، وما أصبحت عليه في نهاية الفترة ، كل في حساب مستقل .

ولذلك ، فإن الأجراءات المحاسبية السليمة تقتضي فتح حساب لرأس المال مستقلاً عن حساب مسويات صاحب الوحدة خلال الفترة ، وفي نهاية الفترة تحدد الأرباح وتضاف لحساب ثالث وهو الحساب الجارى لصاحب المشروع ، والذي تقفل فيه .

المسحوبات ، ثم يضاف رصيده (أو يخصم) إلى رصيد الحقوق في بداية الفترة بصورة شكلية ميزانية نهاية الفترة ، وفي بداية الفترة التالية يمكن أن يتم إقفال الحساب الجارى فى حد/ رأس المال لتحصل على رصيد الحقوق فى بداية الفترة . وبذلك يمكن أن نتعرف بالإطلاع على ميزانية نهاية كل فترة ما ترتب على نشاط الفترة وتصرفات صاحب الوحدة من تنمية لحقوقه فيها أو إستفاد جزء منها .

ولتوضيح ما تقدم دعنا نفترض المثال التالى : أظهرت ميزانية منشأة عبد الغفار فى ١٩٩١/١/١ رصيد حقوقه كالتالى : رأس المال ٢٣٠٠٠٠ جنيه ، جارى عبد الغفار ٢٠٠٠٠ جنيه . وفى خلال السنة المالية المنتهية فى ٩١/١٢/٣١ ، قام عبد الغفار بسحب المبالغ التالية لإستخدامه الخاص ، ٥٠٠٠ جنيه فى ٢/٢١ ، ٣٠٠٠ جنيه فى ١٠/١٢ ، وقد أظهر حساب الأرباح والخسائر عن العام أن نتيجة العمليات تبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه من الأرباح العافرة . وبالتالي فإن حساب رأس المال والمسحوبات يظهران خلال الفترة ، طبقاً لما تقدم على الصورة التالية :

حد/ رأس مال عبد الغفار

مدين		طهين	
		رصيد أول الفترة	٢٣٠٠٠٠
		من حد/ جارى عبد الغفار	٢٠٠٠٠
		(رصيد أول الفترة)	
			١٢/٣١
			٢٥٠٠٠٠
			٢٥٠٠٠٠

ملن	ح/ا مسحوبات عبد الغفار				ملن
١٢/٣١	رصيد : من ح/ا جارى عبد الغفار	١٥٠٠٠	٢/٢١	إلى ح/ا التقفية	٥٠٠٠
			٥/١٤	إلى ح/ا التقفية	٣٠٠٠
			٩/٧	إلى ح/ا التقفية	٤٠٠٠
			١٠/١٢	إلى ح/ا التقفية	٣٠٠٠
		١٥٠٠٠			١٥٠٠٠

وبأرباح العام يجعل ح/ا جارى عبد الغفار دائماً كالآتى :

٢٥٠٠٠	من ح/ا الأرباح والخسائر
٢٥٠٠٠	إلى ح/ا جارى عبد الغفار
	إتقال صافى أرباح العلم فى ح/ا جارى صاحب المنشأة

ثم يقفل ح/ا مسحوبات عبد الغفار فى ح/ا جارى عبد الغفار (حتى ولو كانت نتيجة العمليات خسائر)

١٥٠٠٠	من ح/ا جارى عبد الغفار
١٥٠٠٠	إلى ح/ا مسحوبات عبد الغفار
	إتقال مسحوبات صاحب المنشأة فى الحساب الجارى

وعلى ذلك يظهر الحساب الجارى بالضرورة التالية :

ح/ا جارى عبد الغفار

ملن	ح/ا جارى عبد الغفار				ملن
١٢/٣١	من ح/ا الأرباح والخسائر (أرباح العلم)	٢٥٠٠٠	١٢/٣١	إلى ح/ا المسحوبات	١٥٠٠٠
			١٢/٣١	رصيد (ميزانية)	١٠٠٠٠
		٢٥٠٠٠			٢٥٠٠٠

وفي ميزانية ١٩٩١/١٢/٣١ تظهر حقوق ملكية عبد الغفار كالآتي :

حقوق الملكية :		
رأس المال	٢٥٠٠٠٠	
الحساب الجارى (دين)	١٠٠٠٠	
		٣٦٠٠٠٠

هذا ولو كانت نتائج العمليات تتمثل فى خسائر فإن الحساب الجارى يجعل مدينياً بها ثم يجعل مدينياً بالمسحوبات ثم يطرح رصيده المدينى طرحاً شكلها من حساب رأس المال فى الميزانية لتحصل على صافى حقوق الملكية .

هذا وقد يجادل البعض فى أنه ما دامت عمليات المسحوبات وما يتحقق من أرباح أو خسائر سوف يصل أثره فى النهاية إلى حساب رأس المال ، فى نهاية الفترة عن طريق الإضافة (أو الطرح) الشكلى فى الميزانية ، وفى بداية الفترة التالية عن طريق إقفال رصيد الحساب الجارى فى بداية الفترة فى حساب رأس المال ، فلماذا لا تعالج عمليات المسحوبات وكذا ما يتحقق من أرباح أو خسائر فى حساب رأس المال مباشرة دون الحاجة إلى تعدد الحسابات ؟ والأجابة على ذلك فى متهى البساطة أن ذلك سوف لا يمكننا من إبراز ما طرأ على حقوق صاحب المنشأة من تغيرات نتيجة عمليات المنشأة ومسحوباته الشخصية خلال الفترة فى الميزانية العمومية التى يتم إعدادها فى نهايتها ، وهو ما يخل بفرضية إستقلال الفترات المحاسبية . أما عن إقفال رصيد الحساب الجارى فى بداية الفترة التالية فى حساب رأس المال ، فهو بمثابة إقرار بما تضمنته ترك صاحب المنشأة لرصيد حسابه الجارى (مدينياً كان أو دائناً) دون سحبه (إذا كان دائناً) أو سداد (إذا كان مدينياً) على ما هو عليه ، أى أنه يقصد بذلك زيادة رأسماله (إذا كان رصيد الحساب الجارى دائناً) أو إنقاصه (إذا كان رصيد الحساب مدينياً) بمقدار رصيد الحساب الجارى للفترة المحاسبية التالية .

ورغم ما تقدم فإن رأس المال فى المنشآت الفردية لا يمثل ما يخصه صاحب الوحدة المحاسبية لها من أموال بخلاف تلك التى تتحقق من نتائج عملياتها . فهو عادة يمثل مزيج من المصدرين وبالتالي فإن أية تسويات تتعلق بسنوات سابقة وتؤثر فى أرباحها أو خسائرها ، سوف تؤثر فى رصيد رأس المال (أو حقوق صاحب المنشأة) . كما سيتم توضيحه فى التفرقة التالية .

٣ - ١ - التسويات المؤثرة فى حقوق الملكية فى المنشآت الفردية :

لتوضيح ذلك أفترض أن منشأة عبد الغفار تعمل فى مجال خراطة وتجليخ المعادن . وأنها نشأت منذ ثلاث سنوات وأشرت عند إنشائها ماكيتين للخراطة والتجليخ كلفاها فى حالة معدة للإستخدام فى ١/١/١٩٨٩ مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه وقد كان لعبد الغفار إثنين فى كلية التجارة فكلفة بأموال حسابات المنشأة كتطبيق عملى لدراسته النظرية . وقد أكتشف الأبن عندما تخرج من الكلية فى ٣١/١٢/٩١ أنه قد نسى أن يقوم بحساب الأهلاك المناسب على آلتى الخراطة . فقام بسؤال والده عن حياتهما الإنتاجية فقال له أنها تقدر بما يقرب من ١٠ سنوات ، وتصبح قيمتهما بعد ذلك خردة ما يساوى ١٠٠٠٠ جنيه تقريباً . وقد قرر الأبن أن يقوم بحساب الأهلاك على الآتين بطريقة القسط المتناقص بضعف معدل القسط الثابت . غير أنه تخير فى معالجة إهلاك عامى ٨٩ ، ٩٠ ، أما إهلاك ٩١ فقد عرف أنه يلزم تحميله لحساب الأرباح والخسائر الذى يخص العام . ونفترض أن رصيد الأرباح الصافية قبل خصم الإهلاك عن عام ١٩٩١ هو كما تقدم ٢٥٠٠٠ جنيه .

والواقع أن تسوية إهلاك عامى ٨٩ ، ١٩٩٠ ، يلزم أن تتم فى حساب رأس المال حيث لا يوجد حساب للأرباح المحجوزة بصفة مستقلة عن حساب رأس المال فى المنشآت الفردية . وبالتالي يكون على الإبن حساب الإهلاك وإجراء قيود التسوية اللازمة كالتالى :

إهلاك سنة ١٩٨٩ = $\frac{20}{100} \times 150000 = 30000$ جنيه .

إهلاك سنة ١٩٩٠ = $\frac{20}{100} \times 120000 = 24000$ جنيه .

إهلاك العامين ٥٤٠٠٠ جنيه .

إهلاك سنة ١٩٩١ = $\frac{20}{100} \times 96000 = 19200$ جنيه .

من حـ / رأس مال عيد الفطر	٥٤٠٠٠
إلى حـ / منخصص إهلاك آلات	٥٤٠٠٠
إهلاك على ٨٩ ، ١٩٩٠ الذي أخفقتا في إجراء التسويات اللازمة لحسابه وتحمله لحساب الأرباح والخسائر في حبه	
من حـ / إهلاك الآلات	١٩٢٠٠
إلى حـ / منخصص إهلاك الآلات	١٩٢٠٠
إهلاك الآلات عن العلم	
من حـ / الأرباح والخسائر	١٩٢٠٠
إلى حـ / إهلاك الآلات	١٩٢٠٠

ويرتب على ذلك أن ينخفض رصيد رأس المال إلى ١٩٦٠٠٠ جنيه ، ويصبح رصيد الحساب الجاري مديناً بمبلغ ٩٢٠٠ جنيه ، ليكون مجموع حقوق الملكية مساوياً ١٨٦٨٠٠ جنيه في ١٩٩١/١٢/٣١ ، بقرض بقاء بيانات المثال الوارد في البند السابق على ما هي عليه . ويمكن القول أنه كمبدأ عام ، فإن التسويات التي تؤثر في أرباح أو خسائر السنوات السابقة ، والتي تعودنا معالجة الأخطاء الخاصة بها في حساب الأرباح المحجوزة ، تم في المنشآت الفردية في حساب رأس المال نظراً لعدم إستقلال رأس المال عن الأرباح المحجوزة في تلك المنشآت .

٤ - حقوق الملكية في شركات الأشخاص :

يرتبط جرد ونسبة حقوق الملكية في شركات الأشخاص بعديد من الإعتبارات التي نتناولها في دراسة متقدمة بالتفصيل . وعادة ما تنطوي حسابات حقوق الملكية التي تظهر في الميزانية في شركات الأشخاص على حساب يوضح رصيد رأس مال كل شريك وحساب يوضح رصيد الحساب الجارى لكل شريك . ويكون رصيد الحساب هو محصلة لتصيب الشريك في الأرباح (أو الخسائر) عن العام وما قد يتمتع به من مزايا أخرى كالمرتب أو المكافأة نظير الإدارة (حيث تعتبر المرتبات والمكافآت الخاصة بالشركاء توزيعاً للربح وليس تحميلاً عليه في شركات الأشخاص) ومسحوبات الشريك على مدار الفترة المحاسبية ، وما قد يتحملة كل شريك من فوائد على مسحوباته وما إلى ذلك من الأمور التي تحدد بالإتفاق بين الشركاء أو كما يرد بنصوص عقد الشركة .

وفي شركة الأشخاص ، قد ينص العقد ، أو يتفق الشركاء على إحتجاز جزء من الأرباح دون توزيع في صورة ما يسمى « الإحتياطي العام » لتقوية المركز المالى للشركة . ويعتبر الإحتياطي العام أرباحاً محجوزة فلا ، غير أن التبريات التي قد تمس حقوق ملكية الشركاء وتخص سنوات سابقة عادة ما تتم في حسابات رأس مال الشركاء مثلما عليه الحال في المنشآت الفردية . ذلك لإعتبارات عديدة نتناولها تفصيلاً في دراسة متقدمة .

٥ - حقوق الملكية في شركات المساهمة :

سبق وأن ذكرنا أن شركات المساهمة هي في العادة مشاركة بين عدد كبير من الأفراد ، عادة ما يكون أغلبهم غير معروف لبعضهم البعض (يجيز قانون الشركات الجديد أن تتدبر الشركة للمساهمة من عدد محدود من الأفراد) . وينقسم رأس مال شركة المساهمة إلى حصص متساوية منخفضة القيمة تسمى أسهم ، كما يسمى الشريك في شركة المساهمة مساهماً ، ويكون مسئولاً في حدود نصيبه في حقوق

الملكية . وتعتبر شركات المساهمة أهم أشكال الشركات في الوقت الحاضر .

ولا يجوز للشريك في شركات المساهمة أن يقوم بسحب أية مبالغ من تحت حساب الأرباح كما لا يجوز له إسترداد حصته في رأس المال إلا عن طريق بيع ما يمتلكه من أسهم للغير ، وعادة ما يكون ذلك في بورصة الأوراق المالية (إنفا بوافقت شروط إدراج أسهم الشركة للتداول فيها) ، كما لا يحق له المطالبة بنصيبه من الأرباح التي تحققها الشركة ما لم يقرر مجلس الإدارة توزيع هذه الأرباح أو جزء منها وتقر ذلك الجمعية العمومية للمساهمين (التي من سلطاتها اختيار وتعيين أعضاء مجلس الإدارة) .

وإذا تقرر توزيع جزء من الأرباح فأنها تصبح إلزاماً على الشركة يصبح من الواجب عليها الوفاء به ، ولا تخرج الأرباح للمقرر توزيعها بين حقوق الملكية وإنما تخرج بين الإلتزامات .

وعادة ما تتكون حقوق الملكية في شركات المساهمة من عدد كبير من الحسابات ، غير أن هذه الحسابات زغم تعددها يمكن تقسيمها إلى قسمين : الأول يمثل رأس المال للدفع والثاني يمثل الأرباح المحجوزة . ويعتبر حساب رأس مال الأسهم العادية أهم حسابات رأس المال للدفع ، والذي لا يجوز المساس به أو تعديله إلا بعد إجتياز مجموعة من الإجراءات القانونية الطويلة .

ويتم تناول بنود رأس المال للدفع تفصيلاً في دراسة متقدمة .

وتتقسم الأرباح المحجوزة في شركات المساهمة بدورها إلى قسمين :

أرباح محجوزة لغرض معين ، وأرباح محجوزة غير مخصصة لغرض معين .
وسوف نتناول هذين القسمين بقليل من التفصيل .

٥ - ١ الأرباح المحجوزة في شركات المساهمة :

الأرباح المحجوزة هي حصة الأرباح التي لم يتم توزيعها على الملاك من الأرباح

التي تخففها الشركة منذ قيامها وحتى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الحالية . فربيد صافي الربح الذي يتحقق كل فترة محاسبية ، وبعد أن يخصم منه الضرائب المستحقة عليه ، عادة ما يوزع جزء منه على المساهمين ويحتجز الجزء الباقي لتقوية المركز المالي للشركة وتمويل توسعتها في نشاطها . ولذلك تعتبر الأرباح المحجوزة من حقوق الملكية لأنها تمثل جزءاً من حقوق المساهمين والتي كان يمكن لهم الحصول عليها لو تم توزيع الأرباح بالكامل . والشركات المساهمة تخضع لأحكام قانونية معينة في شأن توزيع الأرباح ، كما أن لكل شركة نظام معين يسمى النظام الأساسي قد يحدد بدوره قواعد معينة لتوزيع الأرباح أو احتجازها . والأرباح المحجوزة لغرض معين هي تلك التي يتم احتجازها وفاءً بمتطلبات قانونية ، أو بمتطلبات النظام الأساسي للشركة ، أو لتحقيق أغراض محددة يقترحها مجلس الإدارة وتقرها الجمعية العمومية للمساهمين . والأرباح المحجوزة في مصر وفاء بهذه المتطلبات تسمى إحتياطيات ، ويتم احتجازها تحقيقاً للأهداف التالية :

- ١ - وفاء بمقتضيات قانونية وتسمى « إحتياطي قانوني » .
 - ٢ - لأغراض التجديدات والتوسعات وتسمى « إحتياطي تجديدات وتوسعات » .
 - ٣ - للإستثمار في منطلات حكومية طبقاً للقانون وتسمى « إحتياطي مستثمر في منطلات حكومية » .
 - ٤ - لتعفيد المركز المالي للشركة وتسمى « إحتياطي عام » .
- وعادة ما تكون هذه الإحتياطيات بأخذ نسب محددة من الأرباح السنوية القابلة للتوزيع ، ويتم ذلك في حساب يسمى حساب توزيع الأرباح والخسائر .
- هذا ولا يجوز المساس بهذه الإحتياطيات ما دام الغرض الذي أنشأت من أجله يظل قائماً .

لما الأرباح المحجوزة وغير المخصصة لفرض معين فتسمى «أرباح مرحلة» ،
وهي تمثل الرصيد النهائي لحساب التوزيع .
ولتوضيح ذلك نورد المثال التالي :

ظهرت الأرصدة التالية في ميزان مراجعة شركة الشرق المساهمة لتجارة الأقطان
في ١٩٨٥/١٢/٣١ : إحتياطي قانوني ٢٣٥٠٠ جنيه . إحتياطي شراء سندات
حكومية ١٥٢٠٠ جنيه ، إحتياطي تجديدات وتوسعات ٢٤٨٠٠ جنيه ، إحتياطي عام
٢٤٦٠٠ جنيه ، أرباح مرحلة ١٥٢٠٠ جنيه . وقد بلغت أرباح العام القابلة للتوزيع
بعد خصم الضرائب ٩٠٠٠٠ جنيه . ويبلغ رأس مال الأسهم العادية ١٠٠٠٠٠٠
جنيه . وتقوم الشركة بإحتجاز ٢٥ من الأرباح كإحتياطي قانوني ومثلها لإحتياطي
السندات ، ٢١٠ لإحتياطي التجديدات والتوسعات ومثلها للإحتياطي العام ، كما تقدر
توزيع أرباح للمساهمين بواقع ٢٥ من رأس المال . ويظهر حساب التوزيع على الوجه
التالي :

شركة الشرق لتجارة الأقطان ش . م . ع

حساب توزيع الأرباح عن السنة المنتهية في ١٩٨٥/١٢/٣١

مدين		دائن
	أرباح محجوزة لأغراض معينة :	أرباح العام (من حـ / أ . ح)
	٢٥٠٠ إلى حـ / إحتياطي قانوني ٢٥	٩٠٠٠٠
	٢٥٠٠ إلى حـ / إحتياطي سندات ٢٥	١٥٢٠٠
	٩٠٠٠ إلى حـ / إحتياطي توسعات ٢١٠	
	٩٠٠٠ إلى حـ / إحتياطي عام ٢١٠	
٢٧٠٠٠		
	أرباح موزعة :	
	٥٠٠٠٠ إلى حـ / التوزيعات	
٢٨٢٠٠	أرباح مرحلة ١٩٨٥/١٢/٣١	
١٠٥٢٠٠		١٠٥٢٠٠

وتحويل هذه القيود إلى الحسابات المذكورة يتم تسوية الإحتياطيات والأرباح المرحلة لما يجب أن تظهره الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١٢/٣١ . هذا وتعتبر التوزيعات من بنود الإلتزامات قصيرة الأجل ، حيث تلتزم الشركة بمجرد إعلانها بتوزيعها على المساهمين . وتظهر حقوق الملكية والتوزيعات في الميزانية العمومية على الوجه التالي :

شركة الشرق لتجارة القطن ش . م . ع .

الميزانية العمومية ١٩٨٥/١٢/٣١

الأسول	الخصوم
	حقوق الملكية
	رأس مال الأسهم
١٠٠٠٠٠	أرباح محصورة
	إحتياطي قانوني
	٢٨٠٠٠
	إحتياطي ستات حكومية
	١٩٧٠٠
	إحتياطي تجديدات وتوسعات
	٤٢٨٠٠
	إحتياطي علم
	٣٣٦٠٠
	أرباح مرحلة
	٢٨٢٠٠
١٥٢٢٠٠	
١١٥٢٢٠٠	مجموع حقوق الملكية
	الإلتزامات :
	الإلتزامات قصيرة الأجل :
	توزيعات
	٥٠٠٠٠

ويلاحظ أن الإحتياطيات يتم حسابها من أرباح العام قبل إضافة رصيد الأرباح المرحلة من الأعوام السابقة .

٥ - ٢ عمليات التسوية المؤثرة في حقوق الملكية :

سبق أن ذكرنا أنه لا يجوز للسلي بحسابات رأس المال في شركات المساهمة ما دامت الشركة مستمرة ، كما لا يجوز إستخدام الأرباح المحجوزة لأغراض معينة في غير الغرض التي تخصص من أجله . والواقع أن حسابات الإحياطيات في حد ذاتها لا تستخدم ، وإنما ما يستخدم هي الأصول المقابلة لها والتي أقيمت للوحدة المحاسبية بعدم توزيع الأرباح . وسوف لا نتناول هذه العناصر في هذه المرحلة ، ونقتصر على بعض العمليات المؤثرة في حساب الأرباح (أو الخسائر) المرحلة .

ولنفرض مثلاً أنه قد تم تقويم مخزون آخر الفترة ١٩٨٤/١٢/٣١ لشركة الشرق للأطباء عن طريق الخطأ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه بينما تكلفته كان من الواجب أن تكون ٣٢٠٠٠ جنيه ، وتم إعداد الحسابات الختامية والميزانية على هذا الأساس ، ولم تكتشف هذه الحقيقة إلا خلال سنة ١٩٨٥ ، وبفرض أن الشركة تتبع نظام المخزون الدوري ، فإن ترك الوضع دون تعديل (أي ترك مخزون ١٩٨٥/١/١ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه) سوف يؤدي إلى زيادة أرباح (أو إنخفاض خسائر) سنة ١٩٨٥ عما يجب أن تكون عليه بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه هو في نفس الوقت مقلل الإنخفاض في أرباح ١٩٨٤ عما كان من الواجب أن تظهر به . وبالتالي لن تحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات في كل من السنين . كما أن تصحيح الوضع في سنة ١٩٨٤ أصبح في غير محله لأن الخطأ قد تم إكتشافه في سنة تالية وبعد إعداد وإعداد الحسابات الختامية والميزانية . وفي ظل هذه الظروف فإن أفضل طريقة لمعالجة الوضع هي تصحيح تكلفة المخزون في حساب الأرباح المرحلة . ويكون القيد في هذه الحالة هو :

٨٠٠٠	٨٠٠٠	من ح/ا مخزون ٨٥/١/١ إلى ح/ا الأرباح المرحلة ٨٥/١/١ تصحيح الخطأ في تقييم مخزون بالتقسيط ٨٤/١٢/٣١	تاريخ إكتشاف الخطأ
------	------	---	--------------------

ولنفرض كمثال آخر أنه في ١٩٨٤/١/١ قد تم شراء ، مجموعة مولدات كهربيائية جديدة لزوم تشغيل مجموعة من آلات الطيج المشتراة جديدة وبلغت تكلفة المولدات ١٢٦٠٠ جيه . إلا أنه عند إيجتها دفترياً إعتبرت بمثابة مصروفات صيانة ، بينما عمرها الافتراضي ٥ سنوات بقيمة مقلره خردة ٦٠٠ جيه . ويؤدي إعتبر ، قيمة المولدات بمثابة مصروفات بالكامل سنة ٨٤ إلى زيادة مصروفاتها ونقص أرباحها بالقيمة ، كما يؤدي إلى نقص مصروفاتها وزيادة أرباحها بنصبيها من إهلاك المولدات . ويتم تسوية الوضع عند إكتشاف الخطأ ، أو قبل إعداد الحسابات والقوائم الختامية سنة ١٩٨٥ بالقيود التالية :

١٢٦٠٠	من حـا مجموعة المولدات الكهربيائية إلى حـا الأرباح المرحلة ٨٥/١/١ تصحح خطأ تحميل قيمة المولدات لمصروفات الصيانة في ١٩٨٤	تاريخ إكتشاف الخطأ
٢٤٠٠	من حـا الأرباح المرحلة ٨٥/١/١ إلى حـا خصص إهلاك المولدات الكهربيائية إهلاك المولدات عن عام ٨٤ بالقسط التبع	تاريخ إكتشاف الخطأ

وترحيل هذه القيود يستقيم الوضع في سنة ١٩٨٥ دون تأثير على المقابلة السليمة لإيراداتها ومصروفاتها .

وكمثال أخير نفترض أن رصيد الإيجار الدائن المقدم للذي ظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات في ٨٤/١٢/٣١ بمبلغ ٣٦٠٠ جيه كان يخص الفترة من ٨٤/١/١ حتى ٨٥/٦/٣٠ إلا أنه عند التسويات أعتبر للمبلغ كله بمثابة إيجار دائن سنة ١٩٨٤ . وبالتالي فيازم تحقيقاً للمقابلة السليمة لإيرادات ١٩٨٥ بمصروفاتها جراء القيد التالي :

١٢٠٠	١٢٠٠	من حـ/ الأرباح للرحلة ٨٥/١/١ إلى حـ/ الإيجار الدائن المقدم تصحيح الخطأ في نسبة الإيجار للقدم ٨٤/١٢/٣١	تاريخ اكتشاف الخطأ
------	------	--	-----------------------

وخلال مدة القول أن التسويات المؤثرة في حقوق الملكية يتم إجرائها من خلال الحسابات الختامية للسنة التي يتم تسويتها فيها إذا كانت لا تؤثر في نتائج أعمال سنوات سابقة . أما إذا كانت تؤثر في نتائج أعمال سنوات سابقة فإن التسوية الصحيحة يجب أن تتم من خلال رصيد الأرباح المرحلة . ذلك تطبيقاً للقواعد المحاسبية التالية : التكلفة التاريخية ، استقلال الفترات المحاسبية ، للمقابلة السليمة للإيرادات والمصروفات ، والمحاسبة على أسس الإستحقاق .

أسئلة وتمارين

الفصل التاسع

أولاً: الأسئلة :

١ - متى يتم استخدام حساب رأس المال كبديل لحساب الأرباح المحجوزة لتصحيح أخطاء السنوات السابقة ؟

٢ - هل تتأثر حقوق الملكية في المنشآت الفردية كما تتأثر حقوق الملكية في شركات المساهمة بالأخطاء المودية إلى إعتبار المصروفات الإيرادية بمثابة تكاليف رأسمالية أو العكس ، وما هي أهم أوجه الخلاف بينهما إن وجدت ؟

٣ - يبرر فيما لا يزيد عن خمسة سطور خطأ أو صواب كل من العبارات التالية .

أ - يؤدي الخطأ في تقييم مخزون بداية الفترة السابقة إلى زيادة أو نقص رأس مال المالك في المنشأة الفردية بنفس القيمة .

ب - لا يؤثر الخطأ في تقييم مخزون نهاية الفترة السابقة على حقوق الملكية .

ج - من الأصح أن تتم التسويات المتعلقة بحقوق الملكية في حساب الأرباح والخسائر ما دامت هذه التسويات تؤثر في الأرباح والخسائر .

د - يؤدي الخطأ في حساب أهلاك الأصول الثابتة عن سنوات سابقة إلى نقص رأس المال .

هـ - يمكن استخدام الإحتياضى القانونى لتصحيح أخطاء السنوات السابقة حيث يكون جزءاً من الأرباح المحجوزة .

و - لا يحق للمساهم في شركة المساهمة المطالبة بنصيبه في الأرباح حتى لو قرر توزيعها ما لم تقوم الشركة بتوزيعها فعلاً بمحض إختيارها .

٤ - برر خطأ أو صواب كل إجابة من الإجابات المطبوعة لكل حالة من

الحالات التالية :

الحالة ١ :

تم تقييم مخزون آخر الفترة في منشأة عارف لتجارة الورق في ٩٠/١٢/٣١ بما يزيد عن قيمته بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، وقد بلغت الأرباح التي حققتها المنشأة عن العام ٢٥٠٠٠ جنيه كان عارف قد سحب من تحت حسابها ٢٠٠٠٠ جنيه ، ولم يكشف للخطأ إلا في ٩١/١٢/٣١ .

وجرب على ذلك :

أ - ضرورة تخفيض رأس مال عارف بقيمة الخطأ .

ب - سوف يعود رأس مال عارف إلى ما كان عليه في نهاية ١٩٩١ .

ج - وكان عارف قد سحب من رأس ماله ١٥٠٠٠ جنيه خلال سنة ١٩٩٠ .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - لا شيء مما تقدم .

الحالة ٢ :

أكتشف مراقب الحسابات بشركة الشرق للتجارة المساهمة في أثناء مراجعة الحسابات عن عام ١٩٩١ أن محاسب الشركة قد حمل مصروفات الصيانة الدورية عن العام السابق لحسابات الأصول التي تمت صيانتها ، ولم يكن المراجع قد تحقق من صحة للمعالجة المحاسبية لهذا البند . في العام الماضي ، وقد بلغت تلك المصروفات ٣٠٠٠٠ جنيه وبلغ الإهلاك الذي تم حسابه عليها ٣٠٠٠ جنيه ، وأظهرت ميزانية الشركة من بين حقوق الملكية : خسائر مرحلة ، تبلغ ٨٢٠٠٠ جنيه في ٩٠/١٢/٣١ .

وجرب على ذلك .

أ - يلزم لتصحيح الوضع زيادة الخسائر المرحلة بجعل حسابها مديناً ونقص

مخصص الإهلاك يجعل حسابه مدينياً ونقص حسابات الأصول يجعل حساباتها دائنة كل بما حمل به من مبلغ الـ ٢٠٠٠٠ جيه .

ب - يصبح رصيد الخسائر المرحلة قبل إجراء التسويات وإعداد الحسابات الختامية عن عام ١٩٩١ مبلغ ١٠٩٠٠٠ جيه .

ج - لا تكثر حقوق الملكية في سنة ١٩٩١ بهذا الخطأ .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - كل ما تقدم .

الحالة ٣ :

بلغت أرباح العام لأحدى شركات المساهمة مبلغ ٢٥٠٠٠٠ جيه ، واقتترح مجلس الإدارة توزيع نصفها على المساهمين ، وكانت الإحتياطيات الأتزامية تبلغ في مجموعها ٢٣٠ من الأرباح القابلة للتوزيع . ولم يكن هناك رصيد للأرباح المرحلة ، وقد أكتشف في العام التالي أن مخزون نهاية الفترة في العام السابق كان مقوماً بما يزيد عن تكلفته بمبلغ ٤٠٠٠٠ جيه . وهذا يعنى :

أ - أن رصيد الأرباح المرحلة سوف يبلغ ١٠٠٠٠ جيه بعد تصحيح أو ضاع المخزون .

ب - أن أرباح العام الذى تم فيه إكتشاف الخطأ سوف تزداد بمبلغ ٤٠٠٠٠ جيه سواء كان الخطأ قد وقع في العام السابق أو في أى من الأعوام السابقة .

ج - أن رصيد الأرباح المرحلة من مبلغ ٢٥٠٠٠٠ جيه تبلغ ٥٠٠٠٠ جيه قبل تصحيح الخطأ .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - لا شئ مما تقدم .

الحالة ٤

بلغ رصيد رأس مال عمرو في منشأته لتجارة الملابس الجاهزة في بداية العام الحالى ٢٣٧٥٠٠ جيه وكان رأس المال الذى بدأ به عملياته منذ ثلاثة سنوات

١٥٠٠٠٠ جيه ولم يضيف إليه شيئاً من أمواله الخاصة . وقد بلغ مجموع أرباح السنوات الثلاثة قيل خصم الضرائب والتي لم تحمل لحساب الأرباح والخسائر ٢١٨٠٠٠ جيه . وقد ورد لعمرو في بداية هذا العام مطالبة من مصلحة الضرائب بسداد الضرائب المستحقة عليه عن السنوات الثلاثة للاخية والتي قدرتها للمصلحة بمبلغ ٨٢٠٠٠ جيه . وينوى عمرو سداد هذه الضرائب وأتفق مع المصلحة على تسطيتها على ستين . ورتب على ما تقدم .

أ - لا شك أن محريات عمر قد بلغت على مدار السنوات الثلاث السابقة مبلغ ١٣٠٥٠٠ جيه .

ب - أن قرار سداد الضرائب المستحقة على أرباح السنوات السابقة والتي سبق أن تجاهلها عمرو سوف تؤدي إلى نقص رصيد رأسماله وزيادة التزاماته بمبلغ ٨٢٠٠٠ جيه .

ج - ينقص رأس مال عمرو بمقدار الضرائب التي تسدد في العام الحالي وتحميل حساب الأرباح والخسائر بالضرائب التي إتفق على سدادها في العام التالي .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - لا شيء ، ما تقدم .

الحالة ٥ :

كانت شركة الإسكندرية للتعمير المساهمة تهلك حفاراتها بمعدل القسط الثابت على مدار ١٠ سنوات . وقد كانت هذه الحفارات في حالة صالحة الإستخدام في ١٩٨٩/١/١ حيث بلغت تكلفتها ٥١٢٠٠٠ جيه ، وقدر لها قيمة خردة ١٢٠٠٠ جيه ، وقد قررت الشركة في ١٩٩١/٦/٢٣ حساب الإهلاك على هذه الحفارات على أساس القسط المتناقص بواقع ٢٢٠ سنوياً ، وتسوية أوضاع السنوات السابقة على هذا الأساس . وقد بلغ رصيد الأرباح المرحلة في ذلك التاريخ ٦٤٣٢٠ جيه . ورتب على ذلك :

أ - لزومية زيادة مخصص إهلاك الحفارات عن الستين السابقين بمبلغ ٨٤٣٢٠ جنيه خصماً على حـ/ الأرباح للرحلة .

ب - يتحول رصيد الأرباح الرحلة إلى خسائر مرحلة من جراء ذلك يبلغ رصيدها ٢٠٠٠٠ جنيه .

جـ - يبلغ إهلاك ١٩٩١ الذي يحمل للحساب الختامي للملزم في ٩١/١٢/٣١ مبلغ ٦٥٥٣٦ جنيه .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - شيء بخلاف ما تقدم .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

أظهرت الميزانية العمومية لإنشاء عبد العزيز في ٩١/١٢/٣١ الأرضة التالية .

الأصول : أثاث وتركيبات ومعدات مكاتب ٣٥٠٠٠ جنيه ، مخزون بضائع بالتكلفة ١٢٢٥٠٠ جنيه ، مواد تعبئة وتغليف ٧٥٠٠ جنيه ، عملاء ١٥٠٠٠ جنيه ، نقدية ٢٠٠٠٠ جنيه .

حقوق الملكية : رأس مال عبد العزيز ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ، جاري عبد العزيز ٢٥٠٠٠ جنيه .

الإلتزامات : موردون ٤٠٠٠٠ جنيه ، أوراق دفع ٢٠٠٠٠ جنيه ، ضرائب مستحقة ١٥٠٠٠ جنيه . وقد تبين في ٩١/١٢/١٩٩٢ أن :

١ - صافي المبيعات عن العام تبلغ ٣٧٥٠٠٠ جنيه ، صافي المشتريات عن العام ١٤٠٠٠٠ جنيه ، أجور ومرتبات عن العام ٢٢٥٠٠ جنيه ، مياه وإنارة ومصاريف متنوعة ٣٥٠٠ جنيه .

٢ - تم تقييم مخزون نهاية الفترة بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه بالتكلفة .

٣ - بلغت مسحوبات عبد العزيز على ملزم العام مبلغ ٦٢٠٠٠ جنيه .

٤ - تبين أنه لم يتم إهلاك الأثاث والتركيبات منذ إقتانتها في ٩٠/١/١ ،
ويقدر عمرها الإفتراضى ١٠ سنوات دون قيمة خردة .

٥ - لم يتبقى من مواد التهيئة والتغليف أى شىء رغم شراء ما بلغت تكلفه
٣٠٠٠ جنيه خلال العام .

المطلوب :

١ - إعداد ورقة العمل اللازمة لأجزاء ما يلزم من تسويات وإعداد الحسابات
الختامية والميزانية .

٢ - تصوير الحسابات التى تخص عبد العزيز عن العام .

التمرين الثانى :

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات فى دفاتر شركة
بيع المصنوعات ، ش . م . م . فى ٩١/١٢/٣١ : نقدية ٤٧٥٠٠ جنيه ، عملاء
٧٣٥٠٠ جنيه ، موردون ٦٥٤٠٠ جنيه ، مخزون أول الفترة ٢٣٦٠٠ جنيه ،
مبيعات ١٩٩٥٠٠ جنيه ، مردودات مشتريات ٣٥٠٠ جنيه ، خصم نقدى مفقود
١٥٠٠ جنيه ، مشتريات ٨٧٦٠٠ جنيه مردودات مبيعات ٤٥٠٠ جنيه ، خصم
نقدى مكسب ٢٥٠٠ جنيه ، أجور ١٢٣٠٠ جنيه ، فوائد مليون ٣٤٠٠ جنيه ،
إيجارات ملكة ٧٦٠٠ جنيه ، تأمين مقدم ٤٨٠٠ جنيه ، مصاريف إدارية ٢١٠٠
جنيه ، مصاريف بيعه ٢٧٠٠ جنيه ، رأس مال الأسهم ٥٠٠٠٠ جنيه ، إحتياطى
قانونى ١٤٥٠٠ جنيه ، إحتياطى سنوات ٢٥٠٠ جنيه ، إحتياطى تجديدات ٣٥٠٠
جنيه ، أرباح مرحلة ١٥٠٠ جنيه ، فإذا علمت أن :

١ - تم تقييم المخزون فى ٩٠/١٢/٣١ بمبلغ ٢٣٦٠٠ جنيه ولكنه أحتوى
على بضاعة كانت مباعه للعملاء ولم تكن قد سلمت بعد ، وتم إبتنائها كمبيعات
فى ٩٠/١٢/٢٩ ، وبلغت تكلفتها ٢٦٠٠ جنيه ، ولم يكتشف هذا الخطأ إلا فى
٩١/٤/١٣ .

٢ - تبلغ الديون المشكوك فيها 21 من صافي المبيعات ، كما يبلغ إهلاك الآلات والمعدات ١٢٤٠٠ جنيه بمجموع أرقام السنوات .

٣ - التأمين المقدم يغطي ستين إعتباراً من ١٩٩٠/٧/١ .

٤ - هناك أجور مستحقة لم تسدد بعد تبلغ ٧٠٠ جنيه ، وليجارات دائنة لم تحصل بعد تبلغ ٤٠٠ جنيه ، وذلك حتى ١٩٩١/١٢/٣١ .

٥ - من بين الإلتزامات طويلة الأجل قرض للسندات بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة 26 سنوياً تسدد في ٣/١ من كل عام ، ولم يظهر في الدفاتر في ٩١/١/١ أى رصيد للقوائد المدينة المستحقة ، وقد تم سداد القوائد على القرض في ٩١/٣/١ .

٦ - يقدر مخزون آخر لفترة بمبلغ ١٨٦٠٠ جنيه .

٧ - يتم توزيع أرباح العام كالتالى : 2٥ إحتياطي قانونى ، 2٥ إحتياطي سندات، 21٠ إحتياطي تجديدات ، كما تقرر توزيع ما يوازي 21٠ من رأس المال على المساهمين ، وذلك علماً بأن الأرباح الصافية القابلة لتوزيع تحدد بعد خصم 2٤٠ كضريبة أرباح تجارية وصناعية من صافي الربح .

المطلوب :

(١) إعداد ورقة عمل جزئية توضح فيها كيفية إجراء ما يتعلق بالبيانات السابقة من تسويات وحساب تكلفة البضاعة المباعة الصحيحة .

(٢) إعداد حساب التجارة وحساب الأرباح والخسائر وحساب التوزيع عن العام.

التعريف الثالث :

فيما يلي بعض المعلومات التي توافرت خلال السنة المالية المنتهية في ٩٣/١٢/٣١ والتي كانت تخص سنوات سابقة .

١ - يتضح عند حساب إهلاك الآلات والمعدات في ٩٣/١٢/٣١ أن الرصيد

الدخري ما زال يشتمل على تكلفة إحدى الآلات التي تم بيعها في ٩٢/٧/١ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، بينما تكلفتها عند شرائها بلغت ٣٢٠٠٠ جنيه في ٨٨/٧/١ ، وتقرر حيثذ إهلاكها بالقسط الثابت على ست سنوات بقيمة خردة ٢٠٠٠ جنيه ، وعند بيع الآلة جعل حساب للتقديعية مدينياً وحساب لأرباح بيع الآلات دائناً ثم تم إقبال الأخير في حساب الأرباح والخسائر لسنة ١٩٩٢ .

٢ - وجد أن رصيد القوائد المدينة للوئجة ي ٩٣/١/١ والبالغ ٣٠٠٠ جنيه يخص فترة ٥ سنوات تبدأ في ٩٢ / ٩ / ١ ، وأنه لم يتم إجراء أية تسويات في هذا الشأن في ٩٢/١٢/٣١ . وعند سداد قسط القرض والقوائد في ٩٣/٩/١ لم يرد ذكر حساب القوائد المدينة للوئجة في قيد السداد .

٣ - قام أحد العملاء في ٩٢/٧/٢٣ يرد بضاعة قيمتها ٢٣٦٠ جنيه وبلغت تكلفتها ١٨٠٠ جنيه ، وقد تم إثبات عملية الرد في نفس التاريخ بالقييد التالي .

٢٣٦٠	من حـا مخزون البضاعة
٢٣٦٠	إلى حـا العملاء

وكانت الشركة تتبع نظام المخزون المستمر ، وأعتمدت الأرصدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية .

٤ - كان أحد العملاء قد أفلس في ٩٢/١٢/٢٥ حيث كان رصيد حسابه ٤١٢٠ جنيه ، وقد تم أعلم الدين بالكامل في ٩٢/١٢/٣١ . إلا أن رصيد حساب العميل في ٨٣/١٢/٣١ ظهر دائناً بمبلغ ٢٠٦٠ جنيه، ويبحث الموضوع تبين أنه قد تحصل من تصفية أصول العميل نصف قيمة الدين وجعل به حساب العميل دائناً في ٩٣/٩/٧ .

فلذا علمت أن حقوق الملكية في ٩٣/١/١ قد تضمنت الآتي : رأس مال -

أسهم عادية ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، إحتياطي قانونى ٣٠٠٠٠ جنيه ، إحتياطي عام ٢٠٠٠٠ جنيه ، أرباح مرحلة (خسائر ٣٢٠٠ جنيه) ، وأن أرباح عام ١٩٩٣ قد بلغت ٢٧٠٠ جنيه قبل التسويات السابقة ، وقد أضيف إلى الإحتياطي القانونى والإحتياطي العام ٧١٠ منها ولم يوزع شئ على المساهمين !
المطلوب :

(١) إجراء القيود الدخرية التى ترى أنها لازمة لتصحيح الأوضاع السابقة .

(٢) تصوير حسابات الأستاذ اللازمة .

الفصل العاشر

في جود الإلتزامات

١ - مقدمة :

الإلتزامات هي حقوق غير للملاك في أصول الوحدة المحاسبية بصرف النظر عن نوعها . فكما قد سبق ووضحنا أنه يتم تمويل الحصول على الأصول لدى الوحدة المحاسبية باختلاف أنواعها عن طريق ثلاثة مصادر رئيسية هي رأس المال والأرباح المحجوزة والإلتزامات . وهذه المصادر الثلاثة هي التي تكون جانب الخصوم في الميزانية ، أى الحقوق في الأصول التي وردت فيها ، ويلزم أن تساويها .

والإلتزامات عادة ما تكون في صورة نقدية ، بمعنى أنه يلزم للوفاء بها سداد نقدية ، إلا أن هناك بعض الإلتزامات التي قد يلزم للوفاء بها أداء خدمات أن توفير سلع أو منتجات في صورة عينية . وتسمى هذه الإلتزامات العينية .

وبالإضافة إلى الإلتزامات العينية تنقسم الإلتزامات النقدية إلى قسمين . الإلتزامات طويلة الأجل والإلتزامات قصيرة الأجل . والإلتزامات طويلة الأجل هي التي يلزم سدادها في فترة أو فترات محاسبية تالية للفترة التي تظهر هذه الإلتزامات في ميزانيتها الإفتاحية . أما الإلتزامات قصيرة الأجل فهي تلك التي يلزم سدادها خلال الفترة التي تظهر هذه الإلتزامات في ميزانيتها الإفتاحية ، أو تنشأ فيها ويلزم سدادها خلال الفترة المحاسبية التالية .

وسوف نتناول في هذا الفصل كل من هذه الأقسام الثلاثة من الإلتزامات ، على حسب ترتيب ورودها في الميزانية بعد حقوق الملكية ، بقليل من التفصيل .

٢ - الإلتزامات طويلة الأجل :

الإلتزامات طويلة الأجل هي حقوق مالية للغير (بخلاف الملاك) لدى الوحدة

الحاسبية يستحق أدائها لهم فى صورة نقدية فى تاريخ لاحقة تزيد فى مداها عن سنة مالية من تاريخ إعداد الميزانية العمومية . وعادة ما تتكون الإلتزامات طويلة الأجل من مجموعة القروض التى تحصل عليها الوحدة الحاسبية عن الغير لآجال طويلة نسبياً . ويمكن القول أن هذه القروض عادة ما يكون لها ثلاثة مصادر رئيسية هى : الاقتراض من البنوك ، الإقتراض من موردي الأصول الثابتة ، أى سداد تكلفة الأصول الثابتة على أقساط تغطى عدداً من السنوات ، أو الإقتراض من الجمهور العام عن طريق ما يسمى بقرض السندات .

وتقتصر إمكانية الإقتراض من الجمهور العام على شركات المساهمة . أما المنشآت الفردية وشركات الأشخاص فلا يجوز لها إصدار سندات للإقتراض من الجمهور العام . أما الإقتراض من البنوك أو من الموردين قرضاً طويلة الأجل فيمكن للأشكال التنظيمية للوحدات الحاسبية أن تحصل عليها إذا توافرت لديها شروط ذلك ، والتى تحددها الجهة المقرضة .

ويلزم فى كل الأحوال التحقق من وجود الإلتزام وقيمه واستيفاء شروطه عن طريق الإطلاع على عقد الإلتزام (عقد إصدار السندات ، أو عقد القرض ، أو عقد التمويل) . كما يجب أن يظهر ضمن الإلتزامات قصيرة الأجل ما قد يكون مستحق السداد من أقساط القروض أو سندات خلال السنة المالية التالية لتاريخ إعداد الميزانية . كما يلزم التحقق من صحة حساب الفوائد التى تستحق على هذه القروض عن الفترة الحاسبية ، وأن ما يستحق منها خلال السنة المالية قد تم سداً ، وأن ما لم يستحق سداً بعد ويخص الفترة الحاسبية ، قد ظهر بين الإلتزامات قصيرة الأجل ، وأن الفترة الحاسبية قد تحملت بما يخصها فعلاً من هذه الفوائد لأغراض مقابلة إيراداتها بمصروفاتها . وأخيراً فيلزم أن تظهر الإلتزامات طويلة الأجل فى الميزانية كل التزام على حدة مقترناً بتاريخ استحقاقه ، أو أقساطه ، وسعر الفائدة الذى يحمل .

ولتفرض على سبيل المثال أن ميزان مراجعة أحصى شركات المساهمة قد أظهر

من بين أرصده ، الأرصدة التالية فى ١٢/٣١/١٩٩٠ : قرض السندات ٢٦
 ٤٠٠٠٠ جنيه ، قرض بنك الإكتمان الصناعى ٢٨ ٣٠٠٠٠ جنيه ، دائر شراء
 أصول ثابتة ٢٠٠٠٠ جنيه ، وبالرجوع إلى عقود هذه القروض نجد أن قرض
 السندات لمدة ٢٠ سنة ويستحق السداد فى ١٢/٣١/١٩٩٠ ، وتستحق عليه القوائد
 نصف سنوياً فى ٩/٣٠ ، ٣/٣١ من كل عام . كما أن قرض بنك الإكتمان لمدة ٦
 سنوات ويسدد على أقساط سنوية مع القوائد يستحق أولها فى ٩/١١/٦/٣٠ ، أما دائر
 شراء الأصول الثابتة فيمثل المبلغ المستحق لموردي بعض الآلات والذي يتم سداه على
 ٤ أقساط سنوية يستحق أولها فى ٩/١١/٦/٣٠ ، ويتضمن المبلغ الوارد فى الميزان قيمة
 القوائد على الدين كله بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه لمدة السنوات الأربع التى بدأت فى
 ٩٠/٧/١ . ويلزم فى ظل هذه للمعلومات القيام بالآنى :

١ - بالنسبة لقرض السندات : التحقق من سداد القوائد فى ١٢/٣١/١٩٩٠ ،
 وفى ٩/٣٠/١٩٩٠ بواقع ١٢٠٠ جنيه ($١٠٠ \times \frac{٦}{١٢} \times ٤٠٠٠٠$) كل مرة ،
 وأن القوائد المستحقة من ٩/٣٠ حتى ١٢/٣١/١٩٩٠ قد تم إجراء النسوية الخاصة
 بها بمبلغ ٦٠٠ جنيه بحسب حساب القوائد للمدينة على قرض السندات مدنياً والقوائد
 للمدينة المستحقة دائماً ، وأن عام ١٩٩٠ قد تحمل من فوائد قرض السندات بمبلغ
 ٢٤٠٠ جنيه ، أى ما يخص السنة كلها ، وأن القوائد للمدينة المستحقة تظهر بين
 الإلتزامات قصيرة الأجل فى الميزانية : وفيما يلى القيود الدفترية المحفقة لهذه الأغراض
 ، وكذا كيفية العرض فى الميزانية .

من مذكورات		
ح/ا القوائد للمدينة المستحقة على قرض السندات	٦٠٠	
ح/ا القوائد للمدينة على قرض السندات	٦٠٠	
إلى ح/ا التقديرية	١٢٠٠	
سداد فوائد قرض السندات فى ٣/٣١		

من حـ/ا القوائد المدينة على قرض السنتات إلى حـ/ا التقفية سداد قوائد قرض السنتات في ٩/٣٠	١٢٠٠	١٢٠٠
من حـ/ا القوائد المدينة على قرض السنتات إلى حـ/ا القوائد المدينة المستحقة على قرض السنتات نسبة القوائد المدينة على القرض حتى ٩٠/١٢/٣١	٦٠٠	٦٠٠
من حـ/ا الأرباح والخسائر إلى حـ/ا القوائد المدينة على قرض السنتات إتقلال ما ينصر العام من القوائد المدينة على قرض السنتات في حـ/ا الأرباح والخسائر	٢٤٠٠	٢٤٠٠

وبذلك يصبح رصيد القوائد المدينة على قرض السنتات (مصروف تمويلي)
مساوياً للصفر ، ويصبح رصيد القوائد المدينة المستحقة دائماً بمبلغ ٦٠٠ جيه ليظهر
في الألتزامات قصيرة الأجل ضمن بنود المصروفات المستحقة .
كما يظهر قرض السنتات في الميزانية بين بنود الإلتزامات طويلة الأجل في
جانب الخصوم كالآتي :

الإلتزامات طويلة الأجل

٤٠٠٠٠ قرض السنتات ٢٦ حتى ٢٠٠٠/١٢/٣١

الإلتزامات قصيرة الأجل

($٦٠٠ + x$) مصروفات مستحقة (من بينها القوائد المدينة المستحقة)

٢ - بالنسبة لقرض بنك الإلتيمان : التحقق من حساب القوائد المدينة

المستحقة عن الفترة من ٩٠/٧/١ حتى ٩٠/١٢/٣١ على مبلغ القرض كله ، أى
 $1200 = \frac{7}{12} \times \frac{8}{100} \times 30000$ جنيه وجعل حساب الفوائد المدينة على قرض
 بنك الإئتمان مدينياً بها وحساب الفوائد المدينة للمستحقة دائماً بالمبلغ ، ثم إقتال حساب
 الفوائد المدينة فى حـ/ الأرباح والخسائر .

ويظهر فى الميزانية - فى جانب الخصوم :

مع الإلتزامات طويلة الأجل ٢٥٠٠٠ قرض بنك الإئتمان ٢٨ يسد على ؟ قسط يستحق أولها فى

٩١/٦/٣٠

مع الإلتزامات قصيرة الأجل ٥٠٠٠ قرض بنك الإئتمان - قسط المستحق فى ٩١/٦/٣٠

١٢٠٠ الفوائد المدينة للمستحقة على القرض حتى ٩٠/١٢/٣١

٣ - بالنسبة للمدينين شراء الأصول : التحقق من عدم تحميل الآلات بالفوائد
 وذلك عن طريق وجود حساب الذرائد المدينة المؤجلة على تسويل الآلات ، وعملاً
 سنة ١٩٩٠ بما ينصها من تلك الفوائد وهو ٢٥٠ جنيه (إستفادها على طريقة
 القسط الثابت) وذلك بجعل حـ/ الفوائد المدينة على تمويل الأصول ١٠٠٠ ،
 وحساب الفوائد المدينة المؤجلة دائماً . كما يجب التحقق من أن مبلغ ٥٠٠٠ جنيه
 من الدين تظور فى الإلتزامات قصيرة الأجل ، وباقى الدين (١٥٠٠٠ جنيه) يظهر
 بين الإلتزامات طويلة الأجل (لاحظ أن مبلغ الـ ٥٠٠٠ جنيه يتضمن ٥٠٠ جني
 فوائد يتحمل بنصفها عام ٩٠ والنصف الثانى عام ٩١ ، كما تجزئ تسريه فى آخر
 ٩١ بنسبة مماثلة للتسرية السابقة لتصبح الفوائد المدينة التى تتحمل بواسطة ١٩٩١
 ٥٠٠ جنيه) .

المطلوب منك : إجراء قيود التسوية اللازمة وترحيلها للحسابات للملازمة ريان
 أثرها على الحسابات الختامية وأظهار الإلتزامات فى المكان الملائم فى الميزانية (منجلاً
 ما تقدم من شرح ومتوقفاً عند رأس المال والمعلومات التى أمكن الحصول عليها) .

٣ - الإلتزامات التقديرية قصيرة الأجل :

الإلتزامات التقديرية قصيرة الأجل هي ما يستحق للمخر على الوحدة المحاسبية ويلزم سدادها نقداً خلال الفترة المحاسبية التالية لتاريخ إعداد الميزانية . وهي تنطوي على العديد من الحسابات من أهمها الأقساط المستحقة من الإلتزامات طويلة الأجل طبقاً لما ورد في البند السابق ، وحسابات الموردين ، وأوراق الدفع ، والبنوك الدائنة (سحب على المكشوف) ، وحسابات الدائنين ، وحسابات المصروفات المستحقة ، ويضاف إلى ذلك توزيعات الأرباح المستحقة للمساهمين في شركات المساهمة . وكل هذه البنود تعتبر من الإلتزامات التقديرية حيث يلزم الوفاء بقيمتها نقداً . وسوف نتناول هذه البنود ، فيما عدا أقساط القروض طويلة الأجل لسبق تناولها ، بقليل من الإيضاح .

٣ - ١ - حسابات الموردين :

للموردين هم فئة للتعاملون مع الوحدة المحاسبية في شأن توريد مستلزمات عملياتها الجارية من سلع وخدمات دون الحصول على قيمتها نقداً وقت توريدها . ويرتبط على توريد السلع من بضائع لأغراض التجارة أو للمواد الأولية والخامات لأغراض الصناعة ، والقيام بالخدمات المرافقة لهذه التوريدات (مثل النقل) دون سداد القيمة وقت التوريد ، نشأة التزام على الوحدة المحاسبية بسداد هذه القيمة نقداً طبقاً لشروط التوريد .

ويلزم لجرد أرصدة الموردين التحقق من وجود الإلتزام على الوحدة المحاسبية ، والتحقق من قيمته وتاريخ إستحقاق أداء هذه القيمة نقداً . وعادة ما تكون الإجراءات المحاسبية المنتظمة والمؤيدة بالمستندات في ظل قيام نظام محاسبي متكامل كفيلة بالوفاء بهذه المتطلبات إذا تواجد معها نظام سليم للمراجعة والرقابة الداخلية .

وتشأ مشاكل جرد الموردين في تاريخ إعداد الميزانية من ناحيتين : الأولى وتنبثق من شروط التوريد وما قد يترتب عليها من إختلاف قيمة التوريدات كما تظهر بفاتورة المورد عن المبلغ الواجب سداؤه للوفاء بهذه القيمة ، ومن ثم أقر ذلك على

للمشتريات (أو المخزون) وأرصدة حسابات الموردين في الميزانية ، والثانية هي وجود بعض الأرصدة الشاذة (المدينة) لبعض حسابات الموردين .

وقدما يخص الأرصدة الشاذة لبعض حسابات الموردين فلا يجوز للقاصة بينها وبين الأرصدة الشاذة لباقي حسابات الموردين . ذلك لسببين : الأول أن الأرصدة الشاذة سوف يلزم الوفاء بقيمتها النقدية نقداً في تاريخ إستحقاق تلك النتيجة دون خصم الأرصدة المدينة ، كما أن الأرصدة المدينة تمثل حقوق للوحدة المحاسبية لدى تلك الفئة من الموردين قد يقومون بالوفاء بها للوحدة نقداً ولكنه عادة ما يتم الوفاء بها عيناً في صورة سلع أو خدمات ، وبالتالي فإن أرصدة هذه الفئة (الشاذة) من الموردين يعتبر من الأصول ، ولا يمكن القول بأى حال من الأحوال أنها من الأصول النقدية . أما السبب الثاني فيقع في إختلاف شخصيات فئة الموردين الدائنة (بطبيعتها) عن شخصيات فئة الموردين الشاذة (المدينة) . فكيف يمكن إجراء المقاصة بين الرصيد المدين (الشاذ) للمورد عبد الرؤوف مثلاً بمبلغ ١٥٠٠ جيه ، مقابل الرصيد الدائن للمورد عبد الرحيم بمبلغ ٢٠٠٠ جيه ليصبح المستحق على الوحدة المحاسبية للموردين ٥٠٠ جيه .

أما عن الناحية الأولى والتي تتوقف على شروط التوريد فإن علاجها (أو تسويتها) يتوقف على طريقة إثبات التوريدات في ظل مثل هذه الشروط . فعادة ما تربط شروط التوريدات الآجلة بما يسمى بخصم تمجيل الدفع ، والذي يؤدي بدوره إلى إختلاف سعر الشراء النقدي لهذه التوريدات عن سعر شرائها الآجل بمقتضى هذا الخصم . فإذا تم السداد في موعد إكتساب الخصم فإن المشتريات (أو المخزون) في هذه الحالة يمكن تسويتها بالكامل (سواء تم شرائها نقداً أو بالآجل) لسعر الشراء النقدي ، أما إذا تم السداد بعد فوات موعد إكتساب الخصم ، فإنه لن يمكن تسوية المشتريات بكامل قيمتها لسعر الشراء النقدي إلا بتسجيل الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة ، وسجل حد / الخصم النقدي للكسب (أو المخزون) نقلياً بالقيمة .

وفى كل الأحوال يلزم أن يظهر حساب الموردين فى الميزانية بما يوازى مستحقاتهم النقدية فى تاريخ إعتدما .

ولنفرض لإيضاح ما تقدم أن رصيد الموردين (الدين بعد إستبعاد الأرصدة الشاذة) ظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠٠ جنيه وذلك فى ٩١/١٢/٣١ ، وكانت شروط التوريد بصفة عامة هى ٢٣ ، ١٠ أيام ، صافى ٦٠ يوم . وقد تبين من فحص هذه الأرصدة أن ٢٤٠ منها قد مضى عليه ما يزيد عن ١٠ أيام والباقي ما يزال قابلاً للسداد مع إكتساب الخصم . ولنفرض أن الوحدة المحاسبية تستخدم نظام المخزون الدورى وأنها تقوم فعلاً بتسوية مشترياتها لسعر الشراء النقدى فى نهاية العام سواء تم إكتساب الخصم فعلاً أو لم يتم إكتسابه . وهذا يعنى أن :

١ - من بين أرصدة الموردين ٨٠٠٠٠٠٠ جنيه (٢٤٠ من ٢٠٠٠٠٠٠٠) سوف يتم سداد مستحقاتهم بسعر الشراء الآجل دون إكتساب الخصم لفترات المدة ، ومن ثم يلزم جعل ح/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة مديناً بما يوازى ٢٣ منها ، أى بمبلغ ٢٤٠٠٠ مقابل جعل ح/ الخصم النقدى المكتسب دائناً .

٢ - باقى أرصدة الموردين والبالغ قيمته ١٢٠٠٠٠٠٠ حيه ما زال يمكن سداه مع إكتساب الخصم ، أى أن قيمته النقدية فى تاريخ الميزانية تعادل ١٢٠٠٠٠٠٠ جنيه ناقصاً ٢٣ منها ، أى ١٢٠٠٠٠٠ - ٣٦٠٠٠ = ١١٦٤٠٠٠ جنيه ، ويمثل مبلغ الـ ٣٦٠٠٠ جنيه مقابل الخصم النقدى الذى يمكن إكتسابه لو تم السداد فى موعده إكتساب الخصم ، ويلزم على أى حال ، حتى يمكن تسوية المشتريات بكامل تكلفتها لسعر لشراء النقدى ، جعل ح/ الخصم النقدى المكتسب دائناً بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه وجعل ح/ مقابل الخصم النقدى المكتسب مديناً بقيد تسوية . وبالتالى يزداد رصيد حساب الخصم النقدى المكتسب الوارد فى الميزان بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه ، فضل قيمة صافى المشتريات فى حساب المتاجرة بنفس القيمة

(نقل تكلفة البضاعة المباعة ، ويرداد مجمل الربح ، فصافى الربح) تصبح المشتريات كلها مقومة بسعر الشراء النقدي .

أما حـ/ مقابل الخصم النقدي المكتسب فيظهر مطروحاً طرحاً شكلياً من حـ/ الموردين في الإلتزامات قصيرة الأجل في الميزانية .

وعن السداد لهؤلاء الموردين في الفترة المحاسبية المقبلة ، فإنه قد يتم إكتساب الخصم فعلاً أو أنه قد يتم تسداد بعد فوات موعد إكتساب الخصم . ونفرض إستكمالاً للنمثلة أن من مبلغ الـ ١٢٠٠٠٠٠ جنيه قد تم سداد ما يوازي مبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنيه في موعد إكتساب الخصم ، والباقي بعد ذلك . يترتب على ذلك أن قبود السداد للفترة تصبح كالآتي (في الفترة المقبلة - ١٩٩٢) :

من حـ/ الموردين	٨٠٠٠٠٠
إلى مذكورين	
حـ/ النقدي	٧٧٦٠٠٠
حـ/ مقابل الخصم النقدي المكتسب	٢٤٠٠٠
السداد في موعد إكتساب الخصم وجعل حـ/ المقابل	
دفعاً بقيمة الخصم المكتسب سبق تسريته في ١٩٩١/١٢/٣١ .	
من مذكورين	
حـ/ الموردين	٤٠٠٠٠٠
حـ/ الخصم النقدي المفقود	١٢٠٠٠
إلى مذكورين	
حـ/ النقدي	٤٠٠٠٠٠
حـ/ مقابل الخصم النقدي المكتسب	١٢٠٠٠
السداد بعد موعد إكتساب الخصم وإثبات الخصم النقدي المفقود	
وجعل حساب المقابل دفلاً لسبق التسوية في ١٩٩١/١٢/٣١ .	

لاحظ أن رصيد الموردين في ميزان المراجعة قبل التسويات والبالغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه يُقسم إلى فئتين في ١٩٩١/١٢/٣١ .

١ - الفئة الأولى بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنيه وقد ثبت فوات موعد إكتساب الخصم عليها ، ومن ثم أصبح الخصم النقدي المكتب في عداد المفقود عليها في عام ١٩٩١ ، وترتب على ذلك أن تحملت سنة ١٩٩١ بالخصم النقدي المفقود بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه مقابل جعل حساب الخصم النقدي المكتب دائماً (يقيد تسرية) في ١٩٩١/١٢/٣١ . ثم يقفل حساب الخصم النقدي المفقود في حساب الأرباح والخسائر لعام ١٩٩١ .

٢ - الفئة الثانية بمبلغ ١٢٠٠٠٠٠ جنيه ما زالت إمكانية إكتساب الخصم عايبها قائمة في ٩١/١٢/٣١ ، وكان يلزم تسويتها بهذه الإمكانيات حتى تصبح كل المشتريات مقومة بسعر الشراء النقدي ، فتمت التسوية بجعل ح/ مقابل الخصم النقدي المكتب (حساب معكس لحساب الموردين في الميزانية في ٩١/١٢/٣١) مدنياً ر ح/ الخصم النقدي المكتب دائماً بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه . ثم تم إقفال ح/ الخصم النقدي المكتب في ح/ المتاجرة (أو التشغيل أو الإنتاج في المنشآت الصناعية إذا كان التوريد ينصب على مواد أولية وخامات) فأصبحت كل المشتريات مقومة بسعر شرائها النقدي .

٣ - عند السداد الفعلي لهذه الفئة الثانية ، والتي تم تسرية قيمتها في ٩١/١٢/٣١ لسر الشراء النقدي انقسمت إلى فئتين ، وذلك في سنة ١٩٩٢ .

أ - فئة بمبلغ ٨٠٠٠٠٠٠ جنيه تم إكتساب الخصم عند سدادها ، أي أنها سددت بسعر الشراء النقدي ، فجعل حساب مقابل الخصم النقدي المكتب الذي فتح في ٩١/١٢/٣١ لهذا الغرض دائماً بقيمة الخصم الذي إستغادت به سنة ١٩٩١ فعلاً ويخصها .

ب - فئة بمبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه لم يتم إكتساب الخصم عليها وأصبح

خصماً مفقوداً خلال سنة ١٩٩٢ ، وبذلك يلزم أن تتحمل سنة ١٩٩٢ بهذا الخصم المفقود ، وذلك بالطبع مقابل جعل ح/د مقابل الخصم النقدي المكتسب (الذى يخص سنة ١٩٩١) ذاتاً .

وبترتب على ذلك أن حساب للموردين فى الميزانية العمومية فى ٩١/١٢/٣١ يظهر بقيمته النقدية التى تتكون من الفتين مخصوماً منها ما يقابل الخصم النقدي الذى ما زال من الممكن إكتسابه من الفئة الثانية ، أى أنه عند السداد لموردي الفئة الأولى يجعل ح/د الموردين مدنياً وحساب النقدية ذاتاً بالقيمة الإسمية للدين ، بينما الفئة الثانية تجرى قيود سدادها كما سبق يلفه .

٣ - ٢ - أوراق الدفع :

تعتبر أوراق الدفع بالإضافة إلى حسابات الموردين من أهم وسائل تمريل الحصول على الأصول قصيرة الأجل ، كالمستلزمات السلعية من بضائع زهوان وخامات . وتعتبر أوراق الدفع من الإلتزامات التقاية حيث يلزم على الوحدة المحاسبية الوفاء بقيمتها نقداً فى تاريخ الإستحقاق . ولا تعرضت للأجزاء القانونية المعروفة . وعادة ما تنشأ ورقة الدفع عند حصول الوحدة المحاسبية على السلعة أو الخدمة للموازية لقيمتها الإسمية أو الجزء من هذه القيمة إذا تم سداد الفرق نقداً . وفى هذه الحالة تكون القيمة الإسمية لورقة الدفع هى مقدار الإلتزام المترتب الوفاء به فى موعد الإستحقاق دون إضافة أية فوائد .

أما إذا تحمرت ورقة الدفع فى تاريخ لاحق لحصول الوحدة المحاسبية على السلعة أو الخدمة للموازية لقيمتها فأنشأوا فى العادة ما تكون مصحوبة بأحساب فوائد عن المدة من تاريخ الإصدار حتى تاريخ الإستحقاق . وكذلك الأمر فى أوراق الدفع التى تتحرر تجديداً لأوراق دفع عادية (بدون فوائد) ترقعت الوحدة المحاسبية عن سدادها فى تاريخ إستحقاقها . وتعتبر الفوائد فى كلتا هاتين الحاليتين معبرة عن ثمن التأخر فى سداد الإلتزام عن موعد إستحقاقه الأصلي .

وبالإضافة إلى هذين النوعين من أوراق الدفع ، نجد أن الوحدة المحاسبية قد تضطر للأقراض من البنوك قروضاً قصيرة الأجل . مقابل إصدار أوراق دفع بقيمة أوراق الدفع مضافاً إليها الفوائد منذ تاريخ الحصول على القرض حتى تاريخ إستحقاق ورقة الدفع . ويطلق البعض على هذا النوع « أوراق الدفع المقطوعة » لأن ما تحصل عليه الوحدة المحاسبية من نفدية مقابل إصدار الورقة يقل عن القيمة الاسمية بمقدار الفوائد . وفي هذه الحالة لا تعتبر الفوائد مسددة مقدماً حيث يتم سدادها مع قيمة ما حصلت عليه الوحدة المحاسبية من نفدية مقابل الورقة في تاريخ إستحقاقها . (أي أن المقدم يسدّد القيمة الحالية لورقة الدفع في موعد تحريرها محسوبة على أساس معدل على القروض قصيرة الأجل) . وبالتالي فإن الفوائد في هذه الحالة تعتبر فوائد مالية مؤجلة ، أي مؤجل إعتبارها فوائد معينة إلى أن تقضى مدة الورقة أو فترة زمنية أقل تخص فترة محاسبية معينة تكون قد إستفادت بحصيلة الورقة فعلاً في عملياتها .

لتوضيح الفكرة نفترض على سبيل المثال أن إحدى الشركات أرادت أن تقترض من أحد البنوك مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية مقابل تحرير ورقة دفع في ١٠/١/٩٢ تستحق السداد في ٣١/٣/٩٣ ، وكان معدل الفائدة السارى المعمول وقتئذ لمثل هذه الحالات هو ١٨ % سنوياً ، وهذا يعنى أن القيمة الاسمية للورقة يصبح مساوياً لمبلغ ١٠٩٠٠٠ جنية (١٠٠٠٠٠ + $100000 \times \frac{18}{100} \times \frac{7}{12}$) ويكون قيد إصدارها كالاتى (فى دفتر الشركة) .

من ط ٤٠٠٠٠ ^(١)		
حـ / القليلة	١٠٠٠٠٠	
حـ / الفوائد المدينة المؤجلة	٩٠٠	
إلى حـ / أوراق الدفع	١٠٩٠٠٠	
ورقة الدفع حتى ٩٢/٣/٣١ بمعدل فائدة ٢١٨ سنوياً		
والصبرة بتاريخ اليوم (٩٢/١٠/١)		

وبصرف النظر عن حيثيات إصدار أوراق الدفع ، وسواء كانت غير مصحوبة بفوائد أو مصحوبة بفوائد مدينة مؤجلة ، فإن جردها يحتم التحقق من أن تاريخ استحقاقها لاحق لتاريخ إعداد الميزانية ، وأن قيمتها الاسمية تمثل ما يستحق أدائه فعلياً في تاريخ الاستحقاق ، وأنها إذا كانت مصحوبة بفوائد مدينة مؤجلة قد تم تسوية الفوائد المدينة بما يخص الفترة المحاسبية المنتهية منها .

وعلى سبيل الأيضاح أو إنكمالاً للمثال بعالية ، فإنه في ٩٢/١٢/٣١ يلزم تحميل سة ١٩٩٢ ما يخصها من الفوائد المدينة المؤجلة لمدة ٣ شهور ، ويتم ذلك بقيد التسوية التالي :

من حـ / الفوائد المدينة	٤٥٠٠	
إلى حـ / الفوائد المدينة المؤجل	٤٥٠٠	
ما يخص الفترة من الفوائد المدينة المؤجلة على ورقة الدفع		
الصادرة ليك كنا بتاريخ ٩٢/١٠/١ ، حتى ٩٢/٣/٣١ .		

(١) لاحظ أن القيمة الاسمية للورقة تطوى على ما حصلت عليه الشركة نقداً مضافاً إلى الفوائد عن فترة استحقاق الورقة بالمعدل المتفق عليه . أما إذا كانت القيمة الاسمية للورقة ١٠٠٠٠٠ جنيه وقام البنك بنخصم ٩٠٠ جنيه رسد للشركة ٩١٠٠٠ جنيه فإن هذا لا يعني أن الفائدة قد تم سدادها مقدماً ، وإنما يعني أن معدل الفائدة الفعالي هو $\frac{9000}{910000} \times 100 = 2 \times 100 = 219,78\%$ والفوائد المدينة ما زالت مؤجلة الاستحقاق والسداد . لأن مبلغ الفـ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه لا يتم سداؤه إلا بعد ٦ شهور .

تم بجرى إقتال حساب القوائد المدينة في - حساب الأرباح والخسائر -

وعادة ما تقوم الوحدة المحاسبية بأسلاك سجل لأوراق الدفع بوضع تاريخ إصدارها وقيمتها الاسمية للتحقق السداد في تاريخ الإستحقاق ، وللتسديد منها ، وتاريخ إستحقاق سدادها ، ويبان عما إذا كانت متضمنة لقوائد مدينة مؤجلة من عدمه . ويتحقق مراجعة هذا السجل من التحقق من أن قيمة أوراق الدفع الظاهرة في ميزان المراجعة هي ما يجب ظهوره في الميزانية ، وأنه ليس هناك أوراق دفع قد فات موعد إستحقاقها ولم تسدد بعد ، وأن أوراق الدفع المصحوبة بقوائد قد تم تسوية القوائد المدينة المؤجلة بما يخص الفترة المحاسبية المنتهية منها .

هذا ويعتبر رصيد القوائد المدينة المؤجلة حساباً معاكساً لأوراق الدفع لأغراض العرض في الميزانية العمومية . ذلك لأنه لو تم سداد أوراق الدفع التي تحمل هذه القوائد في تاريخ إعداد الميزانية لكان المبلغ الواجب سداها مساوياً للقيمة الاسمية خصوصاً منها القوائد المدينة المؤجلة للفترة التالية . ففي مثالنا بعالية لو أرادت الشركة سداد ورقة الدفع للبنك في ٩٢/١٢/٣١ بدلا من ١٩٩٣/٣/٣١ فأنها لن تسدد مبلغ ١٠٩٠٠٠ جنيه ، لأن هذا المبلغ ينطوي على فوائد إستخدام القرض لمدة ٦ شهور وقد إستخدمته الشركة فقط لمدة ٣ شهور . وهذا يعني أنها تستطيع سداد ورقة الدفع في ٩٢/١٢/٣١ بمبلغ ١٠٤٥٠٠ جنيه فقط . وهذا المبلغ يساوى ١٠٩٠٠٠ جنيه ، القيمة الاسمية لورقة الدفع ، ناقصا ٤٥٠٠ جنيه ، رصيد حساب القوائد المدينة المؤجلة . وبالتالي تظهر ورقة الدفع في هذا المثال في الإلتزامات قصيرة الأجل في الميزانية في ٩٢/١٢/٣١ كالآتي :

الإلتزامات قصيرة الأجل :

.....
أوراق دفع	١٠٩٠٠٠
يخصم فوائد مدينة مؤجلة	٤٥٠٠
	<hr/>
	١٠٤٥٠٠

٣-٢ - الأرصدة الدائنة للبنوك (السحب على المكشوف بسهيلات إئتمانية):

تقوم البنوك في العادة بمنح تسهيلات إئتمانية لعملائها ، والتي قد تكون بضمان بعض أصول هؤلاء العملاء ، أو قد تكون بدون ضمان . وتتحدد هذه التسهيلات بمبالغ معينة لا يمكن للوحدة المحاسبية الحاصلة عليها أن تتجاوزها ، كما تجدد هذه التسهيلات سنوياً بناءً على إتفاق الطرفين (الوحدة المحاسبية والبنك) .

ويعنى حصول الوحدة المحاسبية على تسهيلات إئتمانية من بنك معين في حدود معينة إستطاعة هذه الوحدة سحب مبالغ نقدية (لإستخدامها المباشر أو سداد المستحقات عليها لآخرين) من البنك على مدار الفترة المحاسبية بحيث لا تتجاوز جملة مسحوباتها الحدود المتفق عليها للتسهيلات الممنوحة لها . وتكون هذه التسهيلات في العادة بمعدلات فائدة مرتفعة . ويطلق على المسحوبات من هذه التسهيلات « السحب على المكشوف » ، بمعنى أن الوحدة المحاسبية تقوم بسحب نقدية من البنك دون أن يكون لها رصيد نقدية في هذا البنك . ولا يعنى ذلك أن الوحدة المحاسبية لا تعامل مع البنك المانع للتسهيلات إلا بالسحب ، فهي قد تقوم بسحب نقدية في حين الحاجة كما قد تقوم بإيداع نقدية في نفس البنك سداداً لجزء من رصيد حسابها المكشوف عند ما تتوافر نقدية بما يزيد عن الحاجة في الفترة القصيرة جداً (أسبوعياً أو شهرياً) وذلك لكي تتلاقى الوحدة معدلات الفائدة المرتفعة على مثل هذه التسهيلات لمدة طويلة على مبالغ كبيرة ، وعادة ما يكون رصيد حساب البنك المانع للتسهيلات لدى الوحدة المحاسبية دائماً (تكون الوحدة المحاسبية مدينة لدى البنك) .

كما قد تعامل الوحدة المحاسبية مع عدد من البنوك يكون لها في بعضها رصيد نقدية (أى أن حساب البنك في دفاتر الوحدة المحاسبية يكون مدينياً) وتكون محصلة تعاملها مع البعض الآخر سحب على المكشوف . ولا شك في أن الأرصدة المدينة للبنوك في دفاتر الوحدة المحاسبية تعتبر نقدية وتقع في الأصول ، بينما الأرصدة الدائنة

للبنوك في دفاتر الوحدة المحاسبية تعتبر إقراضاً من البنوك ومن ثم تقع بين الإلتزامات .
لذلك ، وكمبدأ عام لا يجوز إجراء مقاصة بين الأرصدة الدائنة لبعض البنوك
مقابل الأرصدة المدينة لبنوك أخرى ، بل يلزم إظهار الأرصدة الدائنة دوماً بين
الإلتزامات قصيرة الأجل ما دلت نتيجة عن تسهيلات إئتمانية .

وكما هو الحال بالنسبة للأرصدة للمدينة ، فإنه يلزم لجرد الأرصدة الدائنة للبنوك
التحقق من تطابق الرصيد كما يظهر في دفاتر البنك (كما يرد في كشف حسابه)
مع الرصيد كما يظهر في دفاتر الوحدة وإجراء ما يلزم من تسويات لمطابقة الرصيدين .
أضاف إلى ذلك أنه يلزم أن تحمّل الفترة المحاسبية بكل الفوائد المدينة التي تخصها
على هذه التسهيلات الإئتمانية . وتقوم البنوك في العادة بحساب الفوائد على هذه
التسهيلات باليوم ، وتقدم بأرسال إشعار خصم للوحدة المحاسبية كل شهر بقيمة
الفوائد المحملة على حسابها عن الأشهر . وعند ورود الإشعار للوحدة المحاسبية يعمل
حساب الفوائد المدينة مديناً وحساب البنك - سحب على المكشوف دائماً . ومن ثم
يلزم التحقق من أن الفترة المحاسبية قد ختمت بكل لفوائد المدينة على الأرصدة
الدائنة للبنوك عن الفترة المحاسبية بأكملها .

ولتوضيح المثال التالي لتوضيح ما أتطوّر عليه ما نقدم من إذكرار .

أظهر ميزان المراجعة في ١٩٦٢/١٢/٣١ لأحدى الشركات أرصدة البنوك
كما يلي :

بنك الإسكندرية - سحب على المكشوف ١٤٢٠٠٠ جنيه ، بنك القاهرة
جارى ١٨٥٠٠٠ جنيه ، بنك مصر جارى ٧٥٠٠٠ جنيه ، البنك الأهلى - سحب
على المكشوف ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وقد علمت الآتى :

- أن الفوائد المدينة على السحب على المكشوف يبلغ معنها ٢٢٤ سنوياً ،
وأنه قد وردت بها الأشعارات اللازمة حتى ١١/٣٠ ٩٢ ، ولم ترد إشعارات شهر
ديسمبر ٩٢ بعد .

٢ - أن رصيد بنك الأسكندرية بلغ ١٠٢٠٠٠ جنيه في أول شهر ديسمبر وقد تم سحب مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه لحساب أحد الموردين تم صرفه من البنك بتاريخ ١٩٩٢/١٢/١٦ .

٣ - أنه لم يتم سحب أية مبالغ من البنك الأهلي خلال شهر ديسمبر .
وفي ظل البيانات والمعلومات بعالية يتعين القيام بالآتي .

أ - التحقق من أن الأرصدة المدينة للبنوك تبلغ ٢٦٠٠٠٠ جنيه وتظهر بين الأصول (النقدية بالبنوك) في الميزانية .

ب - أنه قد تم حساب الفوائد على السحب على المكشوف عن شهر ديسمبر كالآتي :

$$\text{بنك الأسكندرية : } ١٠٢٠٠٠ \times \frac{٢٤}{١٠٠} \times \frac{١٥}{٣٦٥} = ١٠٠٦ \text{ جنيه (تقريباً)}$$

$$+ ١٤٢٠٠٠ \times \frac{٢٤}{١٠٠} \times \frac{١٦}{٣٦٥} = ١٤٩٤ \text{ جنيه (تقريباً)}$$

$$\text{البنك الأهلي} = ١٢٠٠٠٠ \times \frac{٢٤}{١٠٠} \times \frac{١}{١٢} = ٢٤٠٠ \text{ جنيه}$$

وأن حساب بنك الأسكندرية - سحب على المكشوف قد جعل دائماً بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه مقابل جعل ح/ الفوائد المدينة مديناً ، وأن حساب البنك الأهلي - سحب على المكشوف قد جعل دائماً بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه مقابل جعل ح/ الفوائد المدينة مديناً .

ج - أن البنوك الثلاثة (سحب على المكشوف) تظهر بين الإلتزامات قصيرة الأجل بمبلغ (١٤٤٥٠٠ + ١٢٢٤٠٠) ٢٦٦٩٠٠ جنيه .

٣ - ٤ - الدائرون :

يندرج تحت حسابات الدائرون كل ما يستحق للغير قبل الوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية التالية لتاريخ إعداد الميزانية نتيجة حصول الوحدة على سلع وخدمات بخلاف البضائع أو مستلزمات الإنتاج من هؤلاء دون سداد القيمة نقداً . فإذا حصلت

الوحدة المحاسبية مثلاً على أثاث ومعدات مكاتب لإستخدامها على أن تسدد القيمة بعد ٦ شهور فإن الحساب الذى يجعل دائماً بالقيمة هو حساب الدائون . كما أن هناك فئة هامة من هؤلاء تتج عن شراء أصول ثابتة بالتقسيط طويل الأجل ، فما يستحق من هذ الإلتزامات طويلة الأجل خلال الفترة المحاسبية المقبلة يعتبر من الإلتزامات قصيرة الأجل ويقع من حسابات الدائون ، ذلك كما رأينا فى القسط المستحق لقرض موردي الآلات فيما سبق .

هنا وكما لا يجوز المقاصة بين أرصدة الموردين والأرصدة الشاذة لحسابات بعضهم ، فلا يجوز أيضاً المقاصة بين حسابات الدائون والأرصدة الشاذة لبعض هذه الحسابات ، ذلك حيث يمثل رصيد الدائون بين الإلتزامات ما يلزم سداده نقداً لإبراء ذمة الوحدة المحاسبية من حقوق هؤلاء قبلها . بينما الأرصدة الشاذة المدينة فهى عادة لا تمثل أصولاً نقدية ، وإنما تمثل ما يمكن أن تحصل عليه الوحدة من هؤلاء من سلع وخدمات ، بخلاف البضائع والمستلزمات ، مقابل هذه اللدفعوات المقدمة لهم .

٣ - ٥ - حسابات المصروفات المستحقة :

تكون المصروفات المستحقة عادة ناتجة عن التسويات اللازمة لتحقيق مبدأ المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات . وهى نتاج عمليات تامة ومنجزه من طرف واحد ، وأستفادت الوحدة المحاسبية من هذا الإنجاز ، ولكنها لم تقم بسداد قيمته لمستحقيه بعد حتى تاريخ إعداد الميزانية . وأمثلة ذلك كثيرة ، كالأجور المستحقة ، والإيجارات للمدينة المستحقة ، والفوائد للمدينة المستحقة ، إلخ .

وتعتبر هذه المستحقات من الإلتزامات النقدية قصيرة الأجل ، لأنه يلزم للوفاء بها قيام الوحدة المحاسبية بسداد قيمتها نقداً .

كما يعتبر من بين المصروفات المستحقة ، الضرائب المستحقة على أنشطة الوحدة والتي يتم الربط بها من مصلحة الضرائب ، وسواء كانت تخص العام أو أعوام سابقة ، ما دامت أصبحت واجبة السداد خلال الفترة المحاسبية التالية لتاريخ إعداد

الميزانية .

أما عن كونها تخص العام أو أعوام سابقة فهذا يؤثر في الطرف المدين من قيد التسوية . وعادة ما يكون الربط مرتبطاً بأرباح سنوات سابقة ، إلا أن الوحدة المحاسبية ، لو كانت تتبع إجراءات محاسبية سليمة ، تكون قد كونت مخصصاً لضرائب تلك السنوات بالتحميل على حساب الأرباح والخسائر . وعندما يتم الربط وتوافق الوحدة المحاسبية بجعل حـ/ مخصص الضرائب على الأرباح مدينياً و حـ/ الضرائب المستحقة دائناً .

كما لا يجوز أيضاً المقاصة بين المصروفات المستحقة والمصروفات المقدمة ذلك لأن المصروفات المستحقة تحتل إلتزاماً نقدياً قصير الأجل بينما المصروفات المقدمة تمثل حقوقاً للوحدة المحاسبية قبل الغير للحصول على سلع أو خدمات دون سداد ما يقابلها لسبق واقعة السداد . يستثنى من ذلك طبعاً للخدمات التي يتم إستردادها عن طريق الخصم من المستحقات المقبلة ، كسلفيات العاملين من الشركة مثلاً . ورغم ذلك فلا يجوز المقاصة بين سلفيات العاملين والأجور المستحقة .

٣ - ٦ : التوزيعات المستحقة :

سبق أن ذكرنا أنه إذا تقرر توزيع أرباح في شركة المساهمة على المساهمين ، فإن القدر من الأرباح انذى تقرر توزيعه يصبح إلتزاماً على الشركة ولا يعتبر من حقوق الملكية . وبالتالي فيلزم أن تظهر التوزيعات المستحقة بين بنود الإلتزامات قصيرة الأجل في الميزانية .

٤ - الإلتزامات غير النقدية - قصيرة الأجل :

الإلتزامات غير النقدية قصيرة الأجل ، هي التزامات على الوحدة المحاسبية لا يلزم لإبرائها منها سداد نقدي ، بل تكون في العادة مقابل إلتزام الوحدة المحاسبية بتوفير سلعة أو خدمة في خلال الفترة المحاسبية المقبلة ، لصاحب الإلتزام دون الحصول منه على شيء ، لسبق حصولها على قيمة السلعة أو الخدمة التي تلزم الوفاء بها . ولعل أهم بنود هذه الإلتزامات هي الإيرادات المقدمة ، كالإيجارات الدائنة المقدمة ،

ومقدمات أغلب خبراء الوحدة المحاسبية لتقديم خدمات لغير ، والعمولات الدائنة المحسلة مقدماً ، وما إلى ذلك .

وهي كممثل للمصرفونات المستحقة تكون في العادة ناجمة عن قيد تسوية بغية التطبيق الصحيح لمبدأ المقابلة السليمة للإيرادات بالمصرفونات .

هنا وقد سبق التعرض للإيرادات المقدمة فيما سبق من دراسة .

٥ - الإلتزامات العرضية :

الإلتزامات العرضية هي التلتزامات ناشئة عن عمليات تامة ولكنها غير منجزة ، أو التلتزامات ناشئة عن مسئولية تضامنية عرضية ، ومن أمثلة الأولى تعاقد الوحدة المحاسبية على شراء آلات مع الإلتزام بسداد القيمة عند تزويد الآلات ، وعدم ورود الآلات فعلاً حتى تاريخ الميزانية ، ومن أمثلة الثانية أوراق القبض المخصصة في البنك أو المحولة لموردين ولم يحق موعد إستحقاقها حتى تاريخ إعداد الميزانية .

ويمكن إظهار المسئوليات العرضية التي قد تنشأ نتيجة هذه الإلتزامات في صورة ملاحظات في ذيل الميزانية ، أو في صورة ما يسمى بالحسابات النظامية . وهي في صورة ملاحظات قد تتخذ الشكل الآتي :

ملاحظات :

١ - تعاقدت الشركة على شراء آلات بمبلغ ٦٠٠٠٠٠٠٠ جنيه ، تسدد القيمة عند الإستلام ولم ترد الآلات بعد .

٢ - تبلغ أوراق القبض المخصصة لدى بنك الأسكندرية ما قيمته ٣٠٠٠٠٠٠٠ جنيه كما تبلغ أوراق القبض المحولة لموردين ما قيمته ٧٢٥٠٠٠٠ جنيه ، ولم يحق موعد إستحقاق هذه الأوراق بعد .

أما إذا إستخدمت الحسابات النظامية ، فإن حين الملاحظاتين تظهران في كعب الميزانية كالآتي :

مجموع الأصول	١٠٢٢٧٥٤١٢	مجموع الخصوم	١٠٢٢٧٥٤١٢
حسابات نظامية		حسابات نظامية	
٦٠٠٠٠٠٠	عقود شراء آلات	٦٠٠٠٠٠٠	معاقدو توريد آلات
٢٧٢٥٠٠٠	أوراق قبض مخصصة	٢٧٢٥٠٠٠	مسئولية عرضية عن
	وسحولة لموردين		أوراق قبض مخصصة
			وسحولة لموردين
مجموع حسابات نظامية	٩٧٢٥٠٠٠	مجموع حسابات نظامية	٩٧٢٥٠٠٠

هذا وبفضل استخدام الملاحظات عن استخدام الحسابات النظامية ، ذلك لأن وجود هذه الحسابات قد يوحى بوجود التزام ضلي في تاريخ الميزانية ، وهو الأمر الذي يتنافى مع الواقع ، لأن العمليات التي سوف يترتب عليها نشأة الإلتزام لم تنجر بعد .

أسئلة وتمارين

الفصل العاشر

أولاً : الأسئلة :

- ١ - ما هي أهم الفروق الجوهرية بين الإلتزامات طويلة الأجل والإلتزامات قصيرة الأجل .
- ٢ - أشرح كيف يمكن أن تتضمن الإلتزامات طويلة الأجل فواتر مدينة مؤجلة وكيفية معالجة تلك الفواتر .
- ٣ - يور لنا تعبير كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من جهة نظرك .
(أ) عادة ما يتم تمويل الحصول على أصول طويلة الأجل عن طريق الإلتزامات طويلة الأجل .
(ب) لا يختلف قرض السندات عن الاقتراض طويل الأجل من البنوك إلا فيما يتعلق بسعر الفائدة الذي يكون ثابتاً في الحالة الأولى ومتغيراً في الحالة الثانية .
(ج) قد يكون الإلتزام طويل الأجل بصفة جزئية وقصير الأجل بما يتبقى .
(د) لا يلزم تسوية حسابات الموردين لأنها من الإلتزامات قصيرة الأجل .
(هـ) لو كان للوحدة المحاسبية حساب جارى في نفس البنك الذى تقوم منه بالسحب على الكشوف جازت للمقاصة بين الحسابين .
(و) يمثل حساب مقابل الخصم النقدي ، الخصم النقدي الذى كان من

الممكن إكتسابه ولكنه من المتظر عدم الحصول عليه في الفترة المحاسبية التالية .

(ز) تختلف المعروفات المستحقة عن الإيرادات المقدمة في أن الأولى من الإلتزامات التقديرية بينما الثانية من الإلتزامات العينية .

(ح) تؤدي الإلتزامات العرضية إلى تشويه ما تنطوي عليه الميزانية العمومية من معلومات .

٤ - برر خطأ أو صواب كل إجابة من الإجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية :

الحالة (١) :

ظهر بين الإلتزامات قرضاً للسندات بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠٠ جنيه يستحق أنه ذو :
في ٢٠٠٠/٣/٣١ ويحمل سعر فائدة ١٢٪ سنوياً ، كما أظهر عقد القرض أن
للشركة الحق في رد قيمة بعض السندات لحاملها بالقرعة سنوياً إعتباراً من
١٩٩١/٣/٣١ ، وفي حدود ١٠٪ من القيمة الاسمية للسندات ويتروى على ذلك :

(أ) تتحمل سنة ١٩٩١ بفوائد مدينة على قرض السندات تبلغ ٢٧٠٠٠٠٠ جنيه .

(ب) يظهر من بين الإلتزامات قصيرة الأجل في ميزانية ١٩٩١/١٢/٣١ مبلغ
٣٠٠٠٠٠٠ جنيه من قرض السندات .

(ج) تظهر الفوائد الدائنة المستحقة بين الإلتزامات في الميزانية بمبلغ ٩٠٠٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة (٢) :

تم تمويل الحصول على آلات بمبلغ ٥٠٤٠٠٠٠٠ جنيه بتسهيلات ائتمانية
ضويلة الأجل من مورد الآلات في ٩٠/١٠/١ ، وكانت شروط التسهيلات تنطوي
على فترة سماح لمدة سنة تسند عنها الفوائد فقط بمعدل ١٠٪ سنوياً . ثم بعد ذلك يتم

سداد القرض على سبعة أقساط متساوية يستحق أولها في ٩٢/١٠/١ مضافاً إليها الفوائد على الرصيد المتبقى . وترتب على ذلك .

(أ) تحمل سنة ٩٠ بفوائد القرض بمبلغ ١٢٦٠٠٠ جيه .

(ب) يبلغ ما يستحق سداؤه في سنة ١٩٩٢ مبلغ ٧٩٢٠٠٠ جيه .

(ج) تبلغ الفوائد المدينة التي تتحمل بها سنة ١٩٩٢ مبلغ ٤٩٥٠٠٠ جيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة (٣) :

حصلت إحدى الشركات على قرض من البنك مقابل ورقة دفع تستحق بعد ٤ سنوات بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠٠ جيه لتمويل الانشاءات الخاصة بأحد المشروعات الجديدة . وكان مبلغ الورقة ينطوي على فوائد بسيطة لمدة ٤ سنوات بسعر فائدة فعال يبلغ ٢.١٨ سنوياً وترتب على ذلك :

(أ) تحصل الشركة على نقدية تبلغ ٢٩٠٦٩٧٧ جيه والباقي يمثل الفوائد المدينة المؤجلة لمدة ٤ سنوات .

(ب) تظهر الفائدة المدينة المؤجلة مخصومة من ورقة الدفع في الإلتزامات طويلة الأجل حتى موعد الإستحقاق .

(ج) تناقص الفوائد المدينة للمؤجلة بمعدل ٥٢٣٢٥٦ جيه سنوياً حتى تبلغ الصفر في تاريخ الاستحقاق ، وذلك بجعل حـ/ الفوائد المدينة مديناً والفوائد المدينة للمؤجلة دائماً .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة (٤) :

ظهر حساب للوردين في الليزاتية في ٩٢/١٢/٣١ بمبلغ ٣٢٧٥٦٠٠ جيه مخصوماً منه مقابل خصم نقدي مكتسب بمبلغ ٦٥٥١٢ جيه . وخلال عام

١٩٩٣ بلغت جملة ما جعل به حساب الخصم النقدي المكتسب دائماً مبلغ ١١٧٣١٢ جنيه بينما بلغت جملة ما جعل به الخصم النقدي المفقود مديناً ٥٨٦٥٦ جنيه وهي تمثل نصف الخصم النقدي المكتسب . وهذا يعني .
(أ) أن الخصم النقدي المكتسب فعلاً على رصيد الموردين الذي ظهر في الميزانية يبلغ ٣٢٧٥٦ جنيه .

(ب) لا بد وأن يجعل حساب مقابل الخصم النقدي المكتسب دائماً خلال العام بمبلغ ٦٥٥١٢ جنيه .

(ج) حتى يصبح رصيد المقابل مساوياً للصفر يلزم جعل حساب الخصم النقدي المفقود مديناً بمبلغ ٣٢٧٥٦ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .
الحالة (٥) :

وردت فكتورة أحد الموردين في ١٩٩٣/١/١٧ بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه . وتبين أن البضاعة قد تم إستلامها في المخازن في ١٩٩٢/١٢/٢٨ وتضمنها مخزون آخر المدة . وقد تم تسوية الوضع في حساب تكلفة البضاعة المباعة . ونتج عن ذلك أن تحققت أرباحاً عن العام قدرها ٤٥٠٠٠ جنيه وزع منها ٣٥٠٠٠ جنيه وأعتبر الباقي أرباحاً مرحلة ليظهر رصيدها في الميزانية بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه . ويترب على ذلك :
(أ) أن الخسائر التي كانت مرحلة من عام ١٩٩١ بلغت ٨٠٠٠ جنيه ، وأن حقوق الملكية في ميزانية ٩٢/١٢/٣١ قد زادت على حساب الإلتزامات بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

(ب) لا يزال مخزون آخر الفترة في ٩٢/١٢/٣١ صحيحاً غير أن الأرباح ما كان يجب أن تزيد عن ٢٠٠٠٠ جنيه .

(ج) لتصحيح الوضع يلزم جعل حـ / الأرباح المحجوزة مديناً وحـ / الموردين دائماً .
(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة (٦) :

أظهرت الميزانية في ١٩٩٢/١٢/٣١ رصيد التقديرات بالبنوك بمبلغ ٢٥٣٠٠ جنيه . ويبحث مكونات الرصيد وجد أن الشركة تتعامل مع بنكين أحدهما عن طريق تسهيلات ائتمانية والثاني لها فيه حساب جارى ملين فى دفاتها . وقد بلغ رصيد الحساب الجارى للمدين فى ٩٢/١٢/٣١ بعد التسويات ٧٥٨٠٠ جنيه . وهذا يعنى :
(أ) أنه قد حدثت مقاصة بين رصيد سحب على الكشوف يبلغ ٥٥٥٠٠ جنيه ورصيد الحساب الجارى للمدين .

(ب) لا يجوز ذلك حيث يلزم إظهار التسهيلات الإئتمانية بين الإلتزامات فى الميزانية .

(ج) يظهر رصيد التقديرات بالبنوك فى الميزانية بعد تصحيح الرضع بمبلغ ١٠١١٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شئ مما تقدم .

الحالة (٧) :

ظهرت الأرصدة التالية بين التالية بين أرصدة ميزان المراجعة بعد التسويات :
إيجار دائن مقدم ١٤٠٠٠ جنيه ، فوائد مدينة مستحقة ٤٧٠٠ ، عرباين منتجات جاهزة ٧٢٥٠٠ جنيه ، ضرائب مستحقة ١٧٣٠٠ جنيه ، توزيعات مستحقة ٤٥٥٠٠ جنيه ، وبالتالي :

(أ) يعتبر الإيجار الدائن المقدم وكذا عرباين المنتجات الجاهزة ، بمجموع ٨٦٥٠٠ جنيه من الإلتزامات غير التقديرية قصيرة الأجل .

(ب) تبلغ الإلتزامات التقديرية قصيرة الأجل مبلغ ٨١٥٠٠ جنيه من هذه الأرصدة .

(ج) ليس هناك إلتزامات غير نقدية من بين هذه الأرصدة إلا الإيجار الدائن المقدم .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شئ مما تقدم .

ثانياً التمارين :

التمرين الأول :

أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات بين أرصده الأرصدة التالية في ١٢/٣١ :

قرض السندات ٢١٢ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه ، قرض البنك طويل الأجل ١٥٠٠٠ جنيه ٢٨ ، بنك الإسكندرية سحب على المكشوف ١٢٠٠٠ جنيه ، دائرته شراء أصول ٣٥٠٠٠ جنيه ، أوراق دفع ١٨٠٠٠ جنيه ، فوائد مدينة ٤٩٥٠ جنيه ، إيجارات دائنة مقدمة ٤٦٠٠ جنيه ، رأس المال ٩٠٠٠٠ جنيه ، إحتياطيات ٣٠٠٠٠ جنيه ، أرباح مرحلة ٣٠٠٠ جنيه . وقد بلغت أرباح العام بعد خصم الضرائب ، وإجراء التسويات الصحيحة ٢٤٠٠٠ جنيه ، فإذا علمت أن :

١ - قرض السندات لمدة ٢٠ سنة وبدأ سداده على عشرة أقساط سنوية متساوية إعتباراً من ١/١ العام القادم ، وتسدد عليه الفوائد نصف سنوياً في ١/١ ، وفي ٧/١ من كل عام .

٢ - تم التعاقد مع أحد البنوك على قرض مدعم طويل الأجل يبدأ سداده بعد مضي ٥ سنوات من تاريخ التعاقد الذي تم منذ ٤ سنوات . ويتم السداد على ثلاثة أقساط سنوية متساوية كل بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه . وتسدد الفوائد نصف سنوياً على الرصيد المتبقى في ٤/١ ، وفي ١٠/١ من كل عام ، بينما يسند قسط القرض في ١/١ .

٣ - رصيد السحب على المكشوف من بنك الإسكندرية بضمان أوراق قبض قيمتها الأسمية ١٧٠٠٠ جنيه ، إستحققت منها كمبيالة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه في ١٢/٣١ - وقد قام البنك بتحصيلها غير أن إشعار الإضافة لم يرد من البنك بعد . وتحمل الشركة فوائد على السحب على المكشوف بواقع ١٢٪ سنوياً . وكان آخر إشعار خصم قد ورد للشركة في ٣/١٢ ، ويغطي الفترة حتى ١١/٣٠ . وأقتصر سحب الشركة على مبلغ ٣٠٠٠ جنيه في ١٢/١٥

خلال كل شهر ديسمبر . ويخصم البنك على حساب الشركة بمبلغ ١٦ جنيه عن كل كمبيالة يقوم بتحصيلها .

٤ - كان قد تم شراء مجموعة من الآلات في ٧/١ منذ عدة سنوات وذلك بتسهيلات إئتمانية من أحد اللوردن بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه تتطوى على فوائد بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه وتسد التسهيلات بما فيها الفوائد على عشرة أقساط سنوية متساوية حل أولها في ٧/١ من العام التالي لمنح التسهيلات .

٥ - من بين أوراق الدفع كمبيالة قبلتها الشركة لأمر البنك الأهلي بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه في ١٥/٩- وتستحق السداد بعد خمسة سنوات ، وتحمل سعر فائدة ١٢٪ سنوياً تسدد في ١٥/٩ من كل عام .

٦ - قررت الشركة تلبية الاحتياجات بواقع ١٠٪ وتوزيع ٥٪ أرباح على المساهمين .
المطلوب :

(١) إجراء ما يلزم من تسويات صحيحة لما تقدم .

(٢) إجراء قيدتوزيع الأرباح .

(٣) أظهار جانب الخصوم من الميزانية كما يجب أن يكون عليه في

- /١٢/٣١ -

التمرين الثاني :

قامت إحدى الشركات بإجراء توسعات في مصانعها ، الأمر الذي أضرها إلى اللجوء لكل وسائل التمويل المكنة . فأصدرت قرض سنوات لمدة ٢٠ سنة بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية ١٤٪ ، مع حق رد القرض على خمس دفعات متساوية عن طريق القرعة اعتباراً من بداية العام السادس ، وقد استخدمت حصيلة القرض لإجراء الأنشاءات وتشيد المباني وإعداد المرافق اللازمة للتوسعات الجديدة ، كما حصلت على الآلات اللازمة لهذه التوسعات بمبلغ ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه عن

طريق تسهيلات إئتمانية من موردى الآلات ، بفترة سماح ٥ سنوات تسدد فيها فوائد على التسهيلات بواقع ٢١٢٪ سنوياً ثم تسدد التسهيلات على ستة أقساط سنوية متساوية مضافاً إليها الفوائد على الرصيد غير المسدد . بالإضافة إلى ذلك فقد حصلت على قرض طويل الأجل من أحد البنوك بضمنان المباني بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه بسعر فائدة ١٦٪ سنوياً يسدد على عشرة أقساط متساوية مع الفوائد . وقد أظهر ميزان المراجعة في ١٢/٣١ العام المنتهى الأرصدة التالية :

قرض السندات ٢١٤	١٢٠٠٠٠٠	جنيه
تسهيلات موردى الآلات ٢١٢	٥٠٠٠٠٠٠	جنيه
قرض البنك بضمنان المباني ١٦٪	٤٠٠٠٠٠	جنيه
أوراق دفع طويلة الأجل	٥٠٠٠٠٠	جنيه
موردون	٣٥٠٠٠٠٠	جنيه
عملاء أرصدة شدة	٥٠٠٠٠٠	جنيه
مصرفات مستحقة	١١٢٠٠٠	جنيه
إيرادات مقدمة	٢٠٤٠٠٠	جنيه

وقد تبين لك الآتى :

- ١ - يستحق قسط قرض السندات وكذا الفوائد في ٧/١ من كل عام .
- ٢ - يستحق قسط تسهيلات الآلات وكذا الفوائد في ١٠/١ من كل عام .
- ٣ - يستحق قسط قرض البنك في ٤/١ .
- ٥ - أوراق الدفع طويلة الأجل تمثل في ورقة دفع لأمر بنك مصر بتاريخ ٧/١ من العام الجارى وتستحق السداد بعد مضي خمس سنوات وتتضمن فوائد بسيطة بمعدل ٢١٢٪ سنوياً .
- ٦ - يمنح الموردون خصماً نقدياً للشركة في حالة السداد المبكر بمقدار ٢٣٪ من قيمة التوريدات ، وقد تبين أنه يمكن الحصول على الخصم على مبلغ ١٨٠٠٠٠٠٠

جيه من أرصدة الموردين .

٧ - للمصروفات المستحقة تخص العام الماضي وقد تم سدادها فعلاً بجعل حساب المصروفات مدينياً ، أما للمصروفات المستحقة عن العام فتبلغ ٩٧٠٠٠ جيه فقط .

٨ - رصيد الإيرادات المقدمة يخص ١٨ شهراً اعتباراً من ١/١ من العام انتهى المطلوب :

(١) أجره ما تراه لازماً من تسويات .

(٢) أظهار الالتزامات بشقيها كما يجب أن تظهر في جانب الخصوم في الميزانية .

المعبر الثالث :

ظهرت الميزانية العمومية لأحدى الشركات في ١٩٩٣/١٢/٣١ كما يلي :

رأس مال الأسهم	٥٠٠٠٠٠		أرض	٢٠٠٠٠	
إحتياطيات	٤٠٠٠٠٠		مبنى	٣٠٠٠٠٠	
مجموع حقوق المساهمين	٩٠٠٠٠٠		آلات ومعدات	٥٠٠٠٠٠	
مخصصات إهلاك	٣٧٠٠٠٠		وسائل نقل ومخازن	١٠٠٠٠٠	
مخصصات بخلاف الأصول	٧٠٠٠٠		عقد وأدوات	٥٠٠٠٠	
مجموع المخصصات	٤٤٠٠٠٠		مجموع الأصول الثابتة	١١٥٠٠٠٠	
قرض البنوك	٣٠٠٠٠٠		مخزون سطرول	٣٠٠٠٠٠	
قرض البنك	٢٠٠٠٠٠		مخزون إنتاج نسج	٢٠٠٠٠٠	
سروجلات	١٥٠٠٠٠		مخزون قطع غيار ومعدات	١٠٠٠٠٠	
موردون	١٣٠٠٠٠		مخزون مواد	٢٥٠٠٠٠	
أوراق دفع	١٥٠٠٠٠		مخزون	٥٠٠٠٠	
مخزون متورون	٧٠٠٠٠		أرصدة مدينة متورون	١٥٠٠٠٠	
أرصدة مدينة متورون	١٦٠٠٠٠		مخزون بالعملة والمخزون	٢٠٠٠٠٠	
مجموع الإلتزامات	١١٦٠٠٠٠			١٣٥٠٠٠٠	
مجموع الخصوم	٢٥٠٠٠٠٠		مجموع الأصول	٢٥٠٠٠٠٠	

وبتدقيق الأرصدة الظاهرة فى الميزانية تبين أن :

- ١ - من بين الأرصدة المدينة المتنوعة ٥٠٠٠٠ تمثل مقابل ما سدد مقابل حملة إعلانية لمدة خمس سنوات إعتباراً من ٩٣/٧/١ ، كما أن بينها أرصدة مدينة للموردين تبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، وإيرادات مستحقة تبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه .
- ٢ - تعامل الشركة مع ثلاثة بنوك لها فى أحدها رصيد مدين يبلغ ٥٣٠٠٠٠ جنيه بينما تبلغ أرصدة البنكين الآخرين الدائنة (سحب على للكشف) ٣٥٠٠٠٠ جنيه .
- ٣ - تشتمل الأحياطيات على رصيد الأرباح للرحلة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه .
- ٤ - يبلغ مخصص إهلاك المباني ٨٠٠٠٠ جنيه ومخصص إهلاك الآلات ٢٤٠٠٠٠ جنيه .
- ٥ - تطوى المخصصات بخلاف الأهلاك على مخصص للضرائب المتأخر عليها بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه والباقي يمثل رصيد مخصص الديون المشكوك فيها .
- ٦ - قرض السنوات يحمل سعر فائدة ٢١٢ تنوياً تسدد فى ١٠/١ من كل عام وقد كان قد تم إصداره فى ١٩٨٣/١٠/١ لمدة ٢٠ سنة على أن يتم سداه على عشر دفعات متساوية إعتباراً من العام الحادى عشر . وقد تضمنت الأرصدة الدائنة المتنوعة القوائد المدينة المستحقة على القرض .
- ٧ - قرض البنك يحمل سعر فائدة ٢١٤ تسدد على الرصيد فى ١٢/٣١ من كل عام ويسدد القرض على خمسة أقساط متساوية إعتباراً من ٩٩٤/١٢/٣١ .
- ٨ - يمثل رصيد موردو الآلات قيمة التسهيلات مضافاً إليها القوائد التى تبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه ، ويستحق الرصيد السداد على ثلاث دفعات متساوية إعتباراً من ٩٤/٧/١ . وقد حملت الآلات بقيمة التسهيلات والقوائد .
- ٩ - من بين أوراق الدفع ورقة محررة لصالح البنك الأهلى بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه

تستحق في ٩٥/٧/١ وتنطوي على فوائد ثلاث سنوات بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه.

١٠ - ينطوي رصيد الدائون للتوعون على توزيعات مستحقة للمساهمين بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وعلى ضرائب مستحقة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه .

١١ - تبين من تحليل الأرصدة الدائنة المتنوعة أنها تنطوي على ١٥٠٠٠ جنيه أرصدة شاذة للمعملاء ، ٧٠٠٠٠ جنيه إيرادات مقدمة ، ٢٧٠٠٠٠ جنيه رصيد حساب معلق منذ ٨٩/١٢/٣١ .

المطلوب :

(١) إعادة تصوير الميزانية العمومية بحيث تظهر كما يجب أن تكون ،
وبحيث تظهر كل فئة من فئات الأصول وكل فئة من فئات الخصوم
على ما يجب أن تظهر عليه فعلاً .

(٣) علق مع مدى تمتع الممارسات المحاسبية التي أتبعتها الشركة مع
الممارسات الصحيحة أو المستقرة في حدود خمسة سطور لكل من
الملاحظات الإحدى عشر بعالية .

المحتويات

٣ تقديم

الباب الأول

في النظام المحاسبي والمحاسبة في المنشآت الصناعية

٥	وتصحيح الأخطاء
٩	الفصل الأول: في النظام المحاسبي: الدفاتر واليوميات المساعدة
٦٣	الفصل الثاني: في المحاسبة في المشروعات الصناعية
	الفصل الثالث: في ملخص الدورة المحاسبية وورقة العمل في
٨١	المشروعات الصناعية
١٣٣	الفصل الرابع: في تصحيح الأخطاء
	الباب الثاني

الجرد والتسويات الجردية في ضوء القواعد

١٦١	المحاسبية المتعارف عليها، جرد الأصول
١٦٥	الفصل الخامس: في حسابات الأصول النقدية
	الفصل السادس: في الجرد والتسويات الجردية للأصول غير النقدية
٢٢١	من المخزن باختلاف أنواعه
	الفصل السابع: جرد الأصول غير النقدية
٢٥٧	جرد الأصول الملموسة طويلة الأجل
	الفصل الثامن: في جرد الاستثمارات انمالية وانحقوق غير النقدية
٣٣٢	والأصول غير الملموسة

الباب الثالث

جرد والخصوم

٣٥٧	الفصل التاسع: في جرد حقوق الملكية
٣٨٣	الفصل العاشر: في جرد الإلتزامات

Bibliotheca Alexandrina



0600084